

**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL  
SUBSISTEMA DE POSGRADO  
MAESTRÍA EN DERECHO MENCIÓN DERECHO PROCESAL**

**TEMA:**

**La carga de la prueba en el proceso contencioso tributario en el Ecuador.**

**AUTOR:**

**Abg. Diego Alfonso Cabezas-Klaere**

**Trabajo de titulación previo a la obtención del grado académico de:**

**MAGÍSTER EN DERECHO MENCIÓN DERECHO PROCESAL**

**TUTORA:**

**Ab. Carmen Amalia Simone Lasso**

**GUAYAQUIL-ECUADOR**

**Abril del 2026**



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL  
SUBSISTEMA DE POSGRADO  
MAESTRÍA EN DERECHO MENCIÓN DERECHO PROCESAL**

**CERTIFICACIÓN**

Certificamos que el presente trabajo de titulación fue realizado en su totalidad por **Diego Alfonso Cabezas-Klaere**, como requerimiento parcial para la obtención del grado académico de **Magister en Derecho mención Derecho Procesal**.

**DIRECTORA DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN**

**Ab. Carmen Amalia Simone Lasso**

**TUTORA**

**Dra. Nuria Pérez y Puig Mir**

**REVISORA**

**Dra. Nuria Pèrez Puig**

**DIRECTOR DE LA MAESTRÍA**

**Guayaquil, 15 de abril del 2026**



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL  
SUBSISTEMA DE POSGRADO  
MAESTRÍA EN DERECHO MENCIÓN DERECHO PROCESAL**

**DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD**

Yo, Abg. Diego Alfonso Cabezas-Klaere

**DECLARO QUE:**

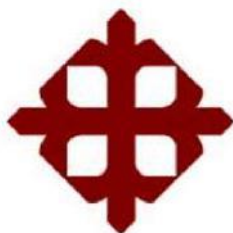
El proyecto de investigación: **“La carga de la prueba en el proceso Contencioso Tributario en el Ecuador”** previo a la obtención del **Grado Académico de Magister en Derecho mención Derecho Procesal**, ha sido desarrollado en base a una investigación exhaustiva, respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan durante el desarrollo del trabajo investigativo, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance científico del proyecto de investigación del Grado Académico en mención.

**Guayaquil, 15 de abril del 2026**

**EIAUTOR**

**Abg. Diego Alfonso Cabezas-Klaere**



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL  
SUBSISTEMA DE POSGRADO  
MAESTRÍA EN DERECHO MENCIÓN DERECHO PROCESAL**

**AUTORIZACIÓN**

**Yo, Abg. Diego Alfonso Cabezas-Klaere**

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la **publicación** en la biblioteca de la institución del proyecto de investigación previo a la obtención del Grado Académico de Magister en Derecho Mención Derecho Procesal en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, titulado: “**La carga de la prueba en el proceso Contencioso Tributario en el Ecuador**”, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

**Guayaquil, 15 de abril del 2026**

**EL AUTOR:**

**Ab. Diego Alfonso Cabezas-Klaere**



UNIVERSIDAD CATÓLICA

DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

SUBSISTEMA DE POSGRADO

MAESTRÍA EN DERECHO MENCIÓN DERECHO PROCESAL

INFORME DE COMPILATIO



CERTIFICADO DE ANÁLISIS  
magister

## Tesis para el Urkund(4) (1)

4%  
Similitudes



5% Texto entre comillas  
0% similitudes entre comillas  
< 1% Idioma no reconocido

Nombre del documento: Tesis para el Urkund(4) (1).docx  
ID del documento: 72951b8587de7f2a905ed5e1fa0ff843ed1d3881  
Tamaño del documento original: 117,39 kB

Depositante: Miguel Antonio Hernández Terán  
Fecha de depósito: 10/10/2023  
Tipo de carga: interface  
fecha de fin de análisis: 10/10/2023

Número de palabras: 18.269  
Número de caracteres: 116.138

Ubicación de las similitudes en el documento:



### Fuentes

#### Fuentes principales detectadas

N°	Descripciones	Similitudes	Ubicaciones	Datos adicionales
1	<a href="http://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/23000/9188/1/125465.pdf">repositorio.usfq.edu.ec</a>   La inversión de la carga de la prueba en las presuncione... <a href="http://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/23000/9188/1/125465.pdf">http://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/23000/9188/1/125465.pdf</a>	2%		Palabras idénticas: 2% (394 palabras)
2	<a href="https://derechoecuador.com/la-prueba-en-el-codigo-organico-administrativo/">derechoecuador.com</a>   LA PRUEBA EN EL CÓDIGO ORGÁNICO ADMINISTRATIVO – D... <a href="https://derechoecuador.com/la-prueba-en-el-codigo-organico-administrativo/">https://derechoecuador.com/la-prueba-en-el-codigo-organico-administrativo/</a> 5 fuentes similares	< 1%		Palabras idénticas: < 1% (68 palabras)
3	<a href="http://diccionariojuridico.mx/definicion/sistemica-juridica/#:-:text=y">diccionariojuridico.mx</a>   Sistemática jurídica - Diccionario Jurídico <a href="http://diccionariojuridico.mx/definicion/sistemica-juridica/#:-:text=y">http://diccionariojuridico.mx/definicion/sistemica-juridica/#:-:text=y</a> ,	< 1%		Palabras idénticas: < 1% (48 palabras)
4	<a href="http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/8335/4/T3630-MDE-Roman-Los%20problemas.pdf.txt">repositorio.uasb.edu.ec</a>   Los problemas de la prueba en el proceso contencioso t... <a href="http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/8335/4/T3630-MDE-Roman-Los%20problemas.pdf.txt">http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/8335/4/T3630-MDE-Roman-Los problemas.pdf.txt</a>	< 1%		Palabras idénticas: < 1% (41 palabras)
5	Documento de otro usuario #ba7ab9 El documento proviene de otro grupo 2 fuentes similares	< 1%		Palabras idénticas: < 1% (30 palabras)

#### Fuentes con similitudes fortuitas

N°	Descripciones	Similitudes	Ubicaciones	Datos adicionales
1	<a href="https://guiasjuridicas.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAMtMSBf1JTA...">guiasjuridicas.laleynext.es</a> <a href="https://guiasjuridicas.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAMtMSBf1JTA...">https://guiasjuridicas.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAMtMSBf1JTA...</a>	< 1%		Palabras idénticas: < 1% (34 palabras)
2	<a href="http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2908/3/T1031-MDE-Escudero-La%20prueba.pdf.txt">repositorio.uasb.edu.ec</a>   La prueba en sede administrativa tributaria <a href="http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2908/3/T1031-MDE-Escudero-La%20prueba.pdf.txt">http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2908/3/T1031-MDE-Escudero-La prueba.pdf.txt</a>	< 1%		Palabras idénticas: < 1% (32 palabras)
3	<a href="http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6860/4/T2940-MT-Cabrera-Trascendencia.pdf.txt">repositorio.uasb.edu.ec</a>   Trascendencia singular de la inspección judicial en los j... <a href="http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6860/4/T2940-MT-Cabrera-Trascendencia.pdf.txt">http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6860/4/T2940-MT-Cabrera-Trascendencia.pdf.txt</a>	< 1%		Palabras idénticas: < 1% (20 palabras)
4	<a href="https://1library.co/document/7q0606xq-practica-prueba-procesos-contenciosos-tributarios-ecuador...">1library.co</a>   La práctica de la prueba en los procesos contenciosos-tributarios en ... <a href="https://1library.co/document/7q0606xq-practica-prueba-procesos-contenciosos-tributarios-ecuador...">https://1library.co/document/7q0606xq-practica-prueba-procesos-contenciosos-tributarios-ecuador...</a>	< 1%		Palabras idénticas: < 1% (20 palabras)
5	<a href="http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/58047/1/BDER-TPrG-229-2021%20Oscar%20Acosta.pdf">repositorio.ug.edu.ec</a> <a href="http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/58047/1/BDER-TPrG-229-2021%20Oscar%20Acosta.pdf">http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/58047/1/BDER-TPrG-229-2021 Oscar Acosta.pdf</a>	< 1%		Palabras idénticas: < 1% (19 palabras)

## DEDICATORIA

Hacia lo alto, a la Santísima Trinidad.

Y en la tierra, a mi amado hijo Emmanuel, seguro de que llegará más lejos. A Bruer y a Chabella (+). Los amo.

**Ab. Diego Alfonso Cabezas-Klaere**

## AGRADECIMIENTO

A Dios, por la vida y salud; a Jesús, por ser ejemplo y por sus enseñanzas; al Espíritu Santo por las virtudes brindadas, necesarias para este trabajo.

A mi amado hijo Emmanuel, por sus días; a Bruer, por su leal compañía; a Chabella , por su amor. Han sido mi motor y son fuente de constante motivación.

A Carmen y a Johnny, ilustres profesores y verdaderos maestros, por haber sabido desprenderse de sus conocimientos y experiencias.

A Andrés, por la paciencia en el acompañamiento durante el desarrollo de este trabajo.

**Ab. Diego Alfonso Cabezas-Klaere**

## ÍNDICE

ÍNDICE .....	VIII
ÍNDICE DE ANEXOS .....	XII
RESUMEN.....	XIII
ABSTRACT .....	XIV
INTRODUCCIÓN .....	1
CAPÍTULO I.....	6
1. MARCO TEÓRICO.....	6
1.1. Antecedentes doctrinarios .....	6
1.2. Definición de Derecho Procesal Tributario .....	7
1.2.1. Jurisdicción.....	7
1.2.2. Fines de la jurisdicción .....	8
1.3. El Procedimiento Contencioso Tributario.....	8
1.3.1. Principios Fundamentales del Procedimiento Tributario .....	9
1.3.2. Disposiciones comunes sobre el Procedimiento Contencioso Tributario .....	10
1.4. La prueba: conceptos generales.....	11
1.4.1. La prueba en Derecho tributario.....	13
1.5. Garantías y principios constitucionales aplicables a los procedimientos tributarios .....	13
1.5.1. El Derecho de petición .....	14
1.5.2. Ser escuchado cuando sea oportuno y en igualdad de condiciones.....	15

<b>1.6.</b>	<b>La prueba y el debido proceso .....</b>	<b>16</b>
<b>1.7.</b>	<b>Los medios de prueba en el proceso administrativo tributario .....</b>	<b>18</b>
<b>1.7.1.</b>	<b>La prueba documental.....</b>	<b>20</b>
<b>1.7.2.</b>	<b>La contabilidad.....</b>	<b>21</b>
<b>1.7.3.</b>	<b>Los informes .....</b>	<b>23</b>
<b>1.7.4.</b>	<b>Prueba pericial .....</b>	<b>24</b>
<b>a)</b>	<b>Reconocimiento Pericial .....</b>	<b>25</b>
<b>b)</b>	<b>Criterio pericial.....</b>	<b>25</b>
<b>1.7.5.</b>	<b>Prueba testimonial .....</b>	<b>26</b>
<b>1.7.6.</b>	<b>Las inspecciones o verificaciones.....</b>	<b>28</b>
<b>1.7.7.</b>	<b>Pruebas otorgadas en el extranjero.....</b>	<b>29</b>
<b>1.8.</b>	<b>Principios especiales aplicables a la prueba .....</b>	<b>31</b>
<b>1.9.</b>	<b>Improcedencia de las pruebas.....</b>	<b>33</b>
<b>1.10.</b>	<b>Finalidad de la Prueba Tributaria .....</b>	<b>34</b>
<b>1.11.</b>	<b>Objeto de la prueba en los procesos Contencioso-Tributario.....</b>	<b>37</b>
	<b>CAPÍTULO II .....</b>	<b>39</b>
<b>2.</b>	<b>MARCO NORMATIVO .....</b>	<b>39</b>
<b>2.1.</b>	<b>Preámbulo.....</b>	<b>39</b>
<b>2.2.</b>	<b>Sujetos.....</b>	<b>39</b>
<b>2.3.</b>	<b>La Jurisdicción Contencioso Tributaria.....</b>	<b>40</b>
<b>2.4.</b>	<b>Análisis del principio de preclusión.....</b>	<b>41</b>

2.5.	<b>Formación de la Prueba en la Etapa Administrativa</b> .....	43
2.6.	<b>El Proceso Tributario y la Carga de la Prueba</b> .....	46
2.7.	<b>Contradicción de la prueba</b> .....	50
<b>CAPITULO III</b> .....		52
3.	<b>MARCO METODOLÓGICO</b> .....	52
3.1.	<b>Enfoque de la Investigación</b> .....	52
3.2.	<b>Tipo de Investigación</b> .....	52
3.3.	<b>Métodos teóricos</b> .....	52
3.4.	<b>Métodos Empíricos</b> .....	53
3.5.	<b>Técnica</b> .....	54
3.6.	<b>Población</b> .....	54
3.7.	<b>Análisis de los resultados</b> .....	54
<b>CAPÍTULO IV</b> .....		57
4.	<b>LA PROPUESTA</b> .....	57
4.1.	<b>Tema</b> .....	57
4.2.	<b>Objeto</b> .....	57
4.3.	<b>Generalidades</b> .....	57
4.4.	<b>Estudio de caso</b> .....	57
4.4.1.	<b>Medios de prueba</b> .....	57
4.4.2.	<b>Garantías del debido proceso</b> .....	60
4.4.3.	<b>Criterios jurídicos sobre la carga de la prueba y la valoración de la prueba en el Tribunal Distrital de lo Fiscal.</b> .....	62

<b>4.4.4. Criterios jurídicos sobre la carga de la prueba y la valoración de la prueba en el Contencioso Tributario.....</b>	<b>65</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>67</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>70</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>71</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>74</b>

**ÍNDICE DE ANEXOS**

<b>Anexo 1. Entrevista No.1 .....</b>	<b>74</b>
<b>Anexo 2. Entrevista No.2 .....</b>	<b>76</b>
<b>Anexo 3. Entrevista No.3 .....</b>	<b>78</b>

## RESUMEN

La presente investigación tiene como objetivo general determinar las obligaciones que posee cada una de las partes en un juicio contencioso tributario para probar lo que afirman, al igual que la actuación del sistema judicial frente a las pruebas de las partes procesales y el control de legalidad de los actos. Para ello, se ha fijado como objeto de estudio la carga de la prueba, cuyo campo de estudio se asienta en el Derecho tributario. De esta forma, con la aplicación de métodos teóricos y empíricos se ha podido disponer de documentación e información elemental para la elaboración de un contenido enriquecedor resultante de la doctrina, jurisprudencia, ley y las propias técnicas empleadas en el área de investigación científica. Del mismo modo, se han realizado encuestas y entrevistas a diferentes expertos en la materia, obteniendo resultados que favorecen a las premisas determinadas en este estudio, como si las pruebas no son decretadas, recaudadas y configuradas con sujeción a las normas legales, carecen de eficiencia probatoria frente a la demostración de los hechos objeto de comprobación. En definitiva, cada uno de los asertos presentados en este estudio, evidencia la necesidad de crear un escenario de íntima observancia a la normativa respecto a la carga de la prueba y los procedimientos para su implicación y posterior materialización de efectos jurídicos.

**Palabras Claves:** Carga de la Prueba, Contencioso Tributario, Contribuyente, Proceso.

## ABSTRACT

The general objective of this research is to determine the obligations of each of the parties in a tax litigation trial to prove what they claim, as well as the performance of the judicial system in relation to the evidence of the procedural parties and the control of legality of the acts. For this purpose, we have set as the object of study the burden of proof, whose field of study is based on tax law. In this way, with the application of theoretical and empirical methods, it has been possible to have documentation and elementary information for the elaboration of an enriching content resulting from the doctrine, jurisprudence, law and the techniques used in the area of scientific research. In the same way, surveys and interviews with different experts in the matter has been carried out, obtaining results that favor the premises determined in this study, as if the tests are not decreed, collected and configured subject to legal norms, they lack probative efficiency against the demonstration of the facts that are subject to verification. In short, each of the assertions presented in this study, demonstrates the need to create a scenario of intimate observance of the regulations regarding the burden of proof and the procedures for its implication and subsequent materialization of legal effects.

**Keywords:** Burden of Proof, Tax Litigation, Taxpayer, process

## INTRODUCCIÓN

Es imperativo notar la importancia que tiene la prueba, pues, sin esta, la valoración de los derechos subjetivos de un sujeto no tendría impacto alguno y se concebirían como simples expectativas, careciendo de veracidad y fundamento. De modo general, en algunas legislaciones se asigna a la carga de la prueba de acuerdo a disposiciones generales regulando todo tipo de causas y en ciertas disposiciones particularmente para casos especiales.

Pese a que dentro del Código Tributario ecuatoriano existen, desde 1975, diversas normas que se encuentran relacionadas con la prueba dentro del término contencioso tributario, estas no han sido reformadas o modificadas en el transcurso de estas décadas, más allá de su numeración que ha variado dentro del Código Tributario, incluso en su incorporación, dentro del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), prácticamente sin cambios (en cuanto al sistema probatorio). Disposiciones referentes a la carga de la prueba que conciernen a cada una de las denominadas partes procesales como son: Contribuyente y Administración Tributaria, así también como respecto a las atribuciones y poderes serviciales que tiene a su cargo el juzgador tributario en determinado proceso o etapa procesal, comprenden premisas que en su tiempo fueron estimados de avanzada y que hasta hoy continúan respondiendo en conveniente manera a los compendios y garantías únicas del expreso proceso tributario.

No obstante, es preciso citar que algunos de estos significativos preceptos suelen ser muchas veces no comprendidos e inaplicados por ciertos demandantes. e incluso pueden ser inaplicados por los mismos juzgadores, lo que lleva a eludir las normas tributarias, que tienen el deber de garantizar la igualdad y equidad de las partes que intervienen dentro de un juicio tributario, así como los deberes procesales que en la etapa probatoria, donde tanto el contribuyente como la Administración Tributaria, tienen el deber de observar en sostén de los enfoques contenciosos que a cada una de las partes les concierne. En conformidad con estos

escenarios, se ha considerado prudente llevar a cabo un análisis respecto a los contenidos de las diferentes normas legales del Ecuador que se encargan de regular la figura de la prueba dentro del proceso contencioso tributario, con el propósito de conocer su razón de ser, al igual que su importancia, alcances y trascendencias (Treves H. , 2021).

De igual forma, cabe mencionar que dentro del artículo 76 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador se dispone que en cualquier proceso en el que se establezcan derechos y obligaciones de distinto orden, se supondría la inocencia de la persona que está siendo procesada legalmente y se le trataría como tal, hasta que se declare su efectiva responsabilidad a través de una resolución segura o una sentencia ejecutoriada. Este dominante constitucional, director de todo procedimiento y proceso, es muy antiguo en el derecho occidental, y tiene su origen en la presunción máxima de buena fe que las sociedades tienen con respecto a sus miembros.

En efecto, este trabajo buscó verificar si en el proceso tributario, las normas relacionadas con la prueba y la carga de la prueba permiten hacer efectivo dicho postulado constitucional; o, por el contrario, si la responsabilidad del sujeto pasivo se presume como regla general.

El presente estudio abordó uno de los tópicos más controversiales en el campo del derecho, que es la carga de la prueba, misma que no es más que aquella implicación de quién tiene bajo su responsabilidad el deber de probar ciertos hechos, que le son impuestos o atribuidos en mérito a la ley. Autores como Mendoza, Cano, y Robles (2019) indicaron que probar, desde el ámbito jurídico, significa dar a conocer al juez cada uno de los sucesos o hechos discutidos e inciertos, con el fin de darle la seguridad de su forma precisa de ser.

El objeto de este estudio (la carga de la prueba) se desarrolló dentro de la esfera de proceso contencioso tributario, en el cual coexisten obligaciones formales que el contribuyente debe de cumplir en acatamiento a un precepto legal que, de la mano de las

obligaciones esenciales de la administración, procura tramitar la osadía de la obligación tributaria. Tanto los contribuyentes como la administración tienen la necesidad de comprobar la presencia de la obligación tributaria con los compendios que la sujetan. No obstante, no solo se trata de afirmar o negar un terminante suceso o hecho, sino que más bien existe de por medio la preponderante obligación *ex lege* de favorecer al sustento de las cargas públicas, por lo tanto, no debería existir algún tipo de contienda.

Cabe señalar que la carga de la prueba en el ámbito administrativo y dentro de éste, en el ámbito tributario, es un tópico de difícil discernimiento, más aún cuando de manera forzosa se suele pensar que dentro de la administración tributaria se establece y se absuelve o se levanta un juicio; lo cual no sucede. Sin embargo, Micheli G (2018) señaló que la presente figura llamada carga de la prueba, comprendida dentro del tema denominado la prueba para el procedimiento contencioso, se supone ajustable al proceso de lo contencioso tributario.

Es preciso señalar que la dinámica de la contribución de la figura de la prueba al proceso contencioso tributario se encuentra ligada tanto con la forma en la que se va a establecer el valor del compromiso tributario, como también de la inconformidad que se desglose de ella. Es decir, la problemática que se origina de la determinación de las obligaciones tributarias es concluyente para poder establecer a quien le concierna el deber de probar, debido a que recibe una forma diferente de expresarse, para resolverse en virtud de la manera de determinación que se acoja, así: por afirmación del sujeto pasivo, pertenecerá a este poder probar aquello que expone; por acción de la administración tributaria, demostrar y justificar en qué fundamenta su determinación; o de manera mixta, resultando las dos partes comprometidas a justificar lo que cada una asevera, teniendo en consideración que el eje eficaz de parte y parte es poder demandar y cumplir con la obligación de contribuir con el sustento de las cargas públicas. Toda esta dinámica será mejor explicada a lo largo del contenido del presente estudio.

Dada la explicación concerniente al tema de estudio, surgió la presente interrogante:  
¿Las normas tributarias actuales garantizan la igualdad en el proceso contencioso tributario respecto a la carga de la prueba?

En este sentido, se ha encaminado el **objetivo general** en determinar las obligaciones que tienen cada una de las partes en un juicio contencioso tributario, para probar lo que afirman, al igual que la actuación del sistema judicial frente a las pruebas de las partes procesales y el control de legalidad de los actos.

Aunado a lo anterior se desprenden los **objetivos específicos**: 1) Establecer cuáles son los hechos sujetos a probanza y cuáles son los medios de pruebas adoptados en el proceso contencioso tributario; 2) Discernir si existe alguna diferencia entre las obligaciones probatorias de las partes en un proceso contencioso-tributario, frente a las que existen en otros ámbitos; 3) Detallar la realidad jurídica actual respecto a la carga de prueba en materia tributaria y la actuación del sistema judicial para resolver los conflictos ocasionados por vacíos normativos; y, 4) Determinar si en materia tributaria se efectiviza o no el postulado constitucional de la presunción de inocencia; o, si, por el contrario, se presume la responsabilidad del contribuyente.

La **novedad científica** del presente trabajo de investigación radicó en analizar un tema muy importante como es la carga de la prueba en el proceso contencioso tributario en el Ecuador, empleando diversos métodos investigativos que ayudarían a profundizar el tema planteado. Asimismo, a través de este estudio se proporciona una información amplia y sobre todo actualizada, que sirva de sustento y como base para próximas investigaciones. De la misma forma, se considera un estudio novedoso debido a que se realizaron entrevistas a profesionales y se hizo uso del derecho comparado a fin de presentar información valiosa y veraz a los investigadores.

Para tal efecto, se hizo indispensable la aplicación de métodos teóricos y empíricos, con la finalidad de proporcionar información fehaciente dentro del presente estudio. Cabe señalar que el mismo está comprendido por varios capítulos, los cuales se irían desarrollando desde el detalle y planteamiento del objeto de análisis hasta los resultados y las conclusiones vertidas sobre el objeto de la investigación.

## CAPÍTULO I

### 1. MARCO TEÓRICO

#### 1.1. Antecedentes doctrinarios

Desde la óptica del tratadista colombiano Echandía (1997), la sociedad, pueblos y comunidades tenían conflictos de intereses al igual que de derechos, originados por el incumplimiento y/o transgresión de normativas jurídicas, dando lugar a dos posibles soluciones: la primera, de hacer justicia por mano propia, buscando defender y accionar de acuerdo a la noción particular de lo que considera como justo; la segunda, instituir un sistema judicial con la potestad de dirimir las disputas. (Echandía, 1997)

En esta línea, el Estado comenzó a dirimir controversias relacionadas con desprestigios, amenazas y violaciones de derecho entre los particulares o de éstos con entidades sociales, lo que posibilitó la creación de normas direccionadas, en primer lugar, al campo de lo civil y de lo penal; y, luego, a lo laboral, tributario y administrativo. En tanto, el génesis de la facultad estatal comprendido como la materialización de la soberanía para efectivizar la tutela del sistema jurídico, resiste su uso por los particulares y cada Estado presupone su aplicación al de otros países, en relación a sus asociados e inherente a su territorio.

Así mismo, en tiempos pasados se tenía la percepción de que los pueblos prestaban mayor interés en las normas que definían sus derechos de aquellas que regían el modo de efectivizarlos; por tanto, muchos de los tratadistas jurídicos clásicos visualizaban a la rama procesal como accesoria y secundaria. Sin embargo, con los cambios positivos dentro de esta esfera, además de las diferentes ilustraciones y enseñanzas de varios procesalistas, se logró superar este concepto errado, constituyéndose en una rama independiente y no en un apartado del derecho civil o penal, contribuyendo en la reglamentación de las exigencias sociales por

cuestiones de la forma y, a su vez, como herramienta indispensable para aplicar la ley y como parte del Derecho Público, de carácter generalmente imperativo.

## **1.2. Definición de Derecho Procesal Tributario**

Como primer punto, cabe indicar que el Derecho Procesal es una rama del Derecho que se encarga del estudio y valoración de normas y principios que rigen el sistema jurisdiccional del Estado, y en tal virtud, establece los procedimientos que se desprenden del mismo para actuar en derecho positivo, en situaciones concretas. De acuerdo con Villegas, el derecho procesal tributario:

Está compuesto por el conjunto de normas que rigen las diversas controversias emanadas entre el fisco y los particulares, ya sea basada a la existencia misma de la obligación tributaria sustancial, a la forma (improcedente o no) en que el fisco desea ejecutarla, a la validez y alcance constitucional de los cánones normativos que regulan tal obligación, a las fases que el fisco debe contemplar para ejecutar hostilmente su crédito, a las contravenciones que atribuye y a las sanciones aplicadas como consecuencia, e inclusive, con nexo a los procedimientos (jurisdiccionales y administrativos) que el sujeto pasivo debe aprovechar para exigir la restitución de los valores cancelados arbitrariamente al fisco. (2019, pág. 112)

De la misma forma, el Código Orgánico de la Función Judicial define en el artículo 150 a la jurisdicción como la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, potestad que incumbe a las juezas y jueces instituidos por la Constitución y las leyes, y que se ejercita según los criterios de la competencia.

### **1.2.1. Jurisdicción**

La palabra jurisdicción tiene su origen etimológico en el latín ius/juris=derecho y dición del verbo dicere=decir, cuyo significado es “decir el derecho”; en otras palabras, puede entenderse a la jurisdicción como fuente formal del derecho, tal como es la ley, la

tradición o costumbre y la jurisprudencia. Dentro del contexto estricto procesal, este término ha sido asociado como la función pública de manera soberana que emana el Estado para la administración de justicia, misma que es gestionada por un órgano especializado.

El autor colombiano Carvalho (2019) señalaba que al término jurisdicción se le han otorgado distintos significados: siendo considerado como un sinónimo de competencia, lo que es un error; para revelar el ligado de atribuciones o poderes que les corresponde a un órgano del poder estatal, constituyente, ejecutivo o legal; para determinar el contorno geográfico en el que el Estado ejercita su soberanía o el espacio en el que el juez competente efectúa sus funciones o el ligado de contenidos que se encuentran sometidos al discernimiento del juez, entre los cuales se destacan también los que son de carácter administrativo.

### **1.2.2. Fines de la jurisdicción**

A continuación, se presentarán algunos fines de la jurisdicción:

**Fin especial:** Proveer la satisfacción del interés público del Estado en la actuación del derecho y la garantía del precepto legal y de la vida, de la dignidad y la libertad de manera individual para obtener la conformidad y la paz mutua.

**Fin secundario:** Proveer la satisfacción del interés privado en la disposición de las demandas, el juzgamiento de los inculpados en ilícitos o el desenlace preciso que se apremie.

### **1.3. El Procedimiento Contencioso Tributario**

Los procesos contenciosos tributarios son aquellos actos que se ventilan con el fin de garantizar la legitimidad de los sucesos que provienen de las gestiones tributarias, central, local (de los gobiernos autónomos descentralizados) y de excepción, de tal forma que la entidad jurisdiccional pueda alcanzar a determinar la validez o invalidez de los sucesos administrativos tributarios.

Por esta razón, Llaguno (2014) señaló que dichos procesos se encargan de proteger los intereses de los gobernados siempre y cuando estos sean razonables y cuenten con el respectivo respaldo jurídico. Es decir, es el control jurídico ejercido por la Función Judicial,

respecto de las acciones de la administración tributaria, avalando la tutela positiva de cada uno de los derechos de los contribuyentes. Resumiendo, el proceso contencioso tributario es aquel procedimiento a través del cual un determinado contribuyente puede expresar su inconformidad o desconcierto frente a un acto, hecho o decisión tomada por la Administración, siempre que este haya sido calificado como un acto que sea reclamable o apelable o impugnado.

### **1.3.1. Principios Fundamentales del Procedimiento Tributario**

Entre los principios más esenciales que conforman el procedimiento contencioso tributario se destacan:

**El Principio Dispositivo.** – Este principio se encuentra fundamentado en la potestad exclusiva de demandar tutela procedente del Estado por un derecho, y la facultad presente de una persona con la entidad jurisdiccional de contribuir con pedimentos instructivos del proceso y concluirlo o darlo por terminado. (Ferreiro, 2021)

**El Principio de Oficiosidad.** – El principio del Impulso, como manifestó Ferreiro “surge de la idea de que el Estado se encuentra interesado en dar una rápida resolución de las litis, siempre que éstas hayan sido planeadas, y por aquello sus entidades deben tomar la decisión de iniciar su alígera expedición”. (2021, pág. 58)

**El Principio de Formalismo Procesal.** – Este consiste en valorar al proceso como conjunto de actos, subordinado a determinadas formalidades. De acuerdo con estas, los actos se deben efectuar en concordancia con otras incuestionables circunstancias de tiempo y lugar y en conformidad con determinado modo y orden. En efecto, preexiste un orden para el proceso de los actos: demanda, contestación, prueba, alegatos, sentencia, etc. En otras palabras quiere decir que cada uno de los actos se encuentran sometidos a reglas, unas generales y otras que son especialmente para cada uno en individual, y dichas formas y reglas simbolizan una garantía para llevar a cabo una mejor gestión de la justicia y la aplicación del

derecho, principalmente para lograr obtener ciertos valores que este se plantea, entre los que pueden nacer la seguridad jurídica y la certeza, es decir, predictibilidad en el actuar de cada operador del sistema de justicia. Por lo que es preciso declarar que dichas formalidades son ineludibles, en cuanto a que deben cumplir un determinado propósito o fin, que simbolicen una garantía. Por tal razón es que Guerrero (2016) proclamaba el principio, no de fórmulas rigurosas, sino idóneas para desempeñar su función; de forma que, si en determinados temas se consigue dicha finalidad, a pesar de la violación de las formas, el acto no concibe ser anulado.

**El Principio de Preclusión.** – Es importante analizar a la preclusión como a la pérdida, extinción o consumación de una facultad procesal. En este caso como la imposibilidad a los sujetos procesales para realizar una actividad. Con este principio se impide a las partes sorprender con pruebas de último momento, o que se manifiesten situaciones sobre las cuales no se pueda defender. Es imprescindible para darle orden y disminuir los inconvenientes durante el proceso, salvo la prueba nueva que contempla la ley bajo presupuestos específicos.

### **1.3.2. Disposiciones comunes sobre el Procedimiento Contencioso Tributario**

**Competencia.** – La regla general del artículo 299 del COGEP, establece que en las controversias en las que el Estado o las entidades del sector público sean las demandadas, la competencia en materia tributaria se radicará en el órgano jurisdiccional del lugar del domicilio de la o del actor. Si es actor, la competencia se fijará en el lugar del domicilio del demandado. Existen reglas especiales a tomar en cuenta, respecto de la competencia concurrente del artículo 10 del Código Orgánico General de Procesos, que se debe concordar con los artículos 59 y siguientes del Código Tributario, el artículo 4 de la Ley de Compañías, entre otras; no obstante, esto no se abordará por no ser objeto del presente estudio.

**Objeto.** – La jurisdicción contencioso-tributaria tiene por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos o actos administrativos sujetos al derecho tributario, así como conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídica tributaria. Así mismo, el artículo 300 del COGEP menciona que “el reclamo administrativo se extinguirá con la presentación de la acción contenciosa tributaria. No serán admisibles los reclamos administrativos una vez ejercidas las acciones contencioso-tributarias” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015).

**Delimitación de la administración pública.** - Forman parte de la administración pública los organismos señalados en la Constitución. La administración tributaria está integrada por la administración central, la de los gobiernos autónomos descentralizados y las especiales o de excepción. (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

#### **1.4. La prueba: conceptos generales**

Fuera del contexto jurídico, el vocablo “prueba” tiene diferentes significaciones. En efecto, se puede acudir al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, en donde se podrá encontrar un sin número de significados no jurídicos para este término. De la misma forma, dentro del campo jurídico también se usa la palabra prueba con diversos significados a los que se les puede resumir en tres:

- a) Se refiere o apunta hacia la exposición de la verdad de un acontecimiento, de su presencia o ficción. Es la sociedad, a través de los medios legales, de la precisión de un suceso que se utiliza para fundamentar un derecho específico que se pretende.
- b) Apunta a los medios de prueba, es decir, a los mecanismos o modos a través de los cuales se va a convencer y a certificar que un determinado acto o proceso es válido.
- c) Al hablar de prueba se está haciendo énfasis al hecho de su origen, al acontecimiento de hacerla válida frente a los juzgados. En esta parte se menciona que la prueba es de incumbencia de la parte actora o de la parte demandante.

En efecto, y como ya se mencionaba, el sentido de la palabra prueba es solamente uno, a conocer: el esclarecimiento de una verdad en una proposición. Diversos autores han señalado que la idea básica en correlación con la prueba es que un conflicto legal, brota de diversos sucesos y se asientan en ellos, que dichos actos son disputados por los intervinientes, que ese conflicto debe de ser solucionado o resuelto por el tribunal, y dicha solución de la disputa sobre los actos se consigue cuando el juzgado determina la veracidad respecto a los sucesos del conflicto. En efecto, aquella verdad tiene que ser determinada sobre los fundamentos de los medios de pruebas, que deben ser cabalmente dados y proporcionados por cada una de las partes.

En materia jurídica, la prueba es empleada como un medio que sirve para convencer a operadores de justicia, respecto a diversos sucesos que se defienden o se demandan. Por su parte, Mendoza, Cano, y Robles (2019) mencionaron que “es tal importancia que de la eficacia de los medios de prueba dependen las afirmaciones que se realicen en un proceso y la justificación de la pretensión”.

Desde la perspectiva procesal, Mendoza, Cano, y Robles señalaron que el vocablo prueba quiere decir “actividad que desarrollan las partes y el órgano judicial, interesado en el esclarecimiento de los hechos controvertidos. Se denomina prueba el resultado final de la actividad probatoria, de la aplicación de los medios de prueba, razones y motivos indicados” (2019, pág. 233).

Se puede concluir que, más allá de los innumerables altercados doctrinarios que existen en relación con el tema, la esencia de la prueba consiste en los hechos o sucesos jurídicos que son considerados como los presupuestos de donde brotan los derechos para conseguir su sanción legal, que ayudará a convertirlos en eficaces. Cabe recordar y citar lo que se enseña en el Derecho Civil respecto a que tener un derecho y no poder probarlo, es considerado como no tenerlo.

Cabe mencionar que, en el Derecho Tributario, este patrón se sostiene. Si bien, la prueba de manera global tiene por objeto los supuestos que generan un compromiso tributario, es el valor de dichos supuestos lo que establece en esencia la naturaleza de la prueba en este ámbito del derecho. Esto involucra que cada parte tendrá que comprobar su aseveración, misma que estará expresada a un determinado presupuesto tributario establecido en la legislación.

#### **1.4.1. La prueba en Derecho tributario**

La imagen de la prueba es de extremo valor en el Derecho Tributario. No es extraño que los problemas entre habitantes y las entidades públicas surjan de una alteración sobre la existencia o la apreciación de unos hechos. En esas situaciones, el compendio para enmendar la disputa está en el material real. Al establecer el compromiso dependiente y/o usar reglamentos, no basta la pura dependencia de las normas de dictación de estos hechos administradores. La calidad debe estar acreditada, tal como manifestó Micheli (2018) mediante la elaboración de la maniobra de intento de la subsistencia del hecho, sobre el cual se instituyeron las reglas constituidoras de las recomendaciones legales feudatarias, de modo que resulta forzoso, para especificar la incidencia legal y posterior apareamiento del compromiso dependiente, su establecimiento a través de la prueba. (pág.19)

En el Ecuador, se han distinguido los caudales de pruebas en el artículo 128 del Código Tributario que dejaron establecido que: “En el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos.” (Congreso Nacional del Ecuador, 2005); de igual carácter en los artículos siguientes se explica con claridad el plazo y los procesos legítimos para su presentación.

#### **1.5. Garantías y principios constitucionales aplicables a los procedimientos tributarios**

Es importante considerar cómo influye la teoría constitucional en el ámbito administrativo tributario, por lo que cabe señalar que el estado de derecho no solamente necesita de la ceremonia expresiva constitucional, sino que, de la misma forma, requiere de la ejecución reglamentaria-legal. Es esencial señalar que el ordenamiento jurídico procesal debe proveer los recursos para el eficiente desarrollo de los derechos constitucionales y entre ellos el proceso administrativo es el instrumento más idóneo para hacer resguardo frente a los desbordes del ejecutar de la administración.

Desde esta perspectiva, una garantía es aquella norma que se encuentra consagrada en la legislación y establece un deber inexcusable en donde, por una parte, el estado tiene el deber de cumplir y, por otra, los habitantes poseen el deber de exigir su cumplimiento, debido a que la conveniencia de este proceder admite su garantía; acatamiento y pretensión que no pueden desbordar los elementos principales que giran alrededor de dicha garantía, puesto que es necesario tanto para la persona que se compromete en cumplir, como para la que exige, se encuentran obligados a no perder de vista el parámetro-línea que el principio debe establecer.

En base a lo mencionado, se puede expresar que este principio, entendido como aquel parámetro constitucional predicho, establece un límite del que no se pueda sobrepasar ya que, de hacerlo, se abriría paso a la injusticia o a la arbitrariedad.

### **1.5.1. El Derecho de petición**

En la actualidad, se trata de un derecho que influye en la dependencia que existe entre la administración y los administrados, en la cual se ve plasmada la actuación plena de todo el andamio administrativo, legal e inclusive judicial. Amatucci (2020) relató lo siguiente:

Allá en el siglo XVIII, cuando gobernaba el absolutismo en todo Europa, la exposición de peticiones, se la consideraba en diversos temas, como una injerencia ilegal de los ciudadanos en la jurisdicción de las autoridades estatales; más aún se pensaba que era como una especie de rebelión. En la actualidad en todas las constituciones de la

mayoría de los países de esta tierra, preexiste el derecho de petición. Por lo que [...] a este se le considera como a uno de los derechos más antiguos y tradicionales, consagrados y reconocidos por todos los Estados en pro de los habitantes. (pág. 63)

Para solucionar las contrariedades emanadas de las relaciones entre administración y administrados tributarios, se da uso a los mecanismos comprendidos en el título II del libro segundo del Código Tributario, donde se describen los reclamos y recursos administrativos, ya que a través de la interposición de una de estas instancias de impugnación, de la exigencia de una consulta, o el planteamiento de un recurso, se activa automáticamente tanto el derecho de petición por parte del contribuyente, como la actuación de la gestión tributaria en uso de la facultad resolutoria. (Congreso Nacional del Ecuador, 2005)

### **1.5.2. Ser escuchado cuando sea oportuno y en igualdad de condiciones**

Este enunciado se encuentra acogido como una de las garantías del debido proceso en el literal c del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador vigente, misma que en palabras de Walter (2019) se resume en lo siguiente:

De las garantías que a nuestro parecer son consideradas como irrenunciables, para que un procedimiento pueda ser seguido en regla y conduzca a tomar una justa decisión, solo concurría una que era: el principio de la audiencia o el derecho a ser escuchado. Nadie debe ni puede ser condenado sin antes tener de derecho de haber sido escuchado, tal es el principio soberano, de todo procedimiento legal; si ese propio no fuese observado con mucha rigidez, regiría opresivamente, el atropello puro y simple, bajo el sagrado calificativo de justicia... (se extiende) ... absoluta y obligatoriamente a todas las secciones y etapas de un determinado procedimiento contencioso. (pág. 44)

Indiscutiblemente, el legado del derecho a ser oído fue el único de los cuatro principios procedimentales en investigación que se pudo mantener indemne dentro del procedimiento canónico. Por la enunciación y la contestación de los enfoques, así también

como por la disputa y la prueba que discurría respecto de las irregularidades perentorias, y la presencia imperiosa en juicio de las partes, se afirmaba que la sentencia no se instituyera de manera unilateral en lo fundamentado por una de ellas impidiendo así la injusticia o arbitrariedad en la toma de las decisiones. (Walter, 2019)

### **1.6. La prueba y el debido proceso**

En el transcurso de la historia, la garantía del debido proceso ha sido sabia. De hecho, al incorporar el derecho en las constituciones a nivel mundial ésta se fue adhiriendo paulatinamente. De igual forma, ésta no puede ser ajena a la vigente Constitución del Ecuador, con más razón en lo concerniente a la prueba, que es considerada como una garantía que forma parte integral del debido proceso.

Por otro tanto, para entender que la administración tributaria, aunque tenga la facultad de brindar solución a cualquier tipo de recursos o reclamos, no puede bajo ningún concepto exceder las facultades que puede ejercer y llevar a cabo un proceso apartado del terreno de la garantía del debido proceso; con mayor razón en lo que se encuentre concerniente con la prueba debidamente mencionada, debido a que la garantía del debido proceso, no es considerada como una garantía meramente diligente en materia penal o civil, sino también en materia administrativa.

La Constitución no necesariamente debe ser excluyente, por lo que es válido asumir que cuando se pronuncia sobre un proceso se hace referencia a la parte judicial como a la administrativa; si bien, es indiscutible que el debido proceso como derecho principal brota en el transcurso de la historia y se encuentra vinculado a trámites legales, no es menos cierto que también hace frente a acciones de la administración pública, en la manera que hoy se considera como una herencia de la reconocida Revolución francesa. (Lessona, 2020)

Al anunciar el tópico de la prueba para referirse a reclamos y a los recursos administrativos, en el Código Tributario la normativa señala que se consideren los medios de

prueba que la ley prevé, debiendo tomarse en consideración todo lo que contempla el ordenamiento jurídico, lo que, para efectos de ser exacto y adaptable a la garantía del debido proceso, debe tornarse muy flexible, debido a que la palabra “todos los medios probatorios” que la normativa utiliza, deja abierta la eventualidad de asistir, a provecho de la materia que encaje de mejor manera, ya sea en la rama civil, mercantil, penal, y otras.

No obstante, el entorno legislativo del principio en estudio, lo que asevera a quien esté sumergido dentro de un determinado juicio o procedimiento administrativo, en lo concerniente a las pruebas, estas pueden ser obtenidas y procedidas en conformidad al derecho o la ley señalada. Por su parte, el Código Tributario contempla más de ocho escenarios, los cuales son objeto de reclamo; estos son: un acto de determinación a cargo del sujeto activo, una resolución que ponga fin a un reclamo o recurso, un acto sancionatorio, un pago indebido, un pago en exceso, el silencio administrativo, un acto de recaudación (coactiva), la negativa a conceder facilidades de pago, y demás que establezca la ley (pudiendo añadir, por ejemplo, una devolución de pago de lo debido); de esta forma, las personas que se crean perjudicadas por un suceso adjetivo de compromiso tributario, por confirmación de una manifestación, apreciación ya sea de oficio o liquidación, el pago ilegal y el pago en exceso, lo que puede ser el asunto puede, de la misma forma, ser objeto de revisión al ser emitida la resolución o acto administrativo que la contenga.

De igual manera, dentro del ámbito administrativo tributario, la investigación probatoria constituye una técnica discrecional extraordinaria, a través de la cual se anula, cambia o reemplaza el suceso estudiado. Este trámite potestativo se ejecuta por la vía administrativa, de oficio o a petición de las partes que intervienen, ya sea de una persona natural o jurídica que hubiese sido legítimamente afectada por los instrumentos legales que forman parte del acto administrativo firme o de una resolución ejecutoriada, de naturaleza tributaria, para que, en un procedimiento de revisión de sucesos se verifiquen faltas, sean de

hecho o de derecho, (en los casos metódicamente mencionados dentro del artículo 143 del Código Tributario) en las que haya incurrido la administración tributaria; cuerpo legal que también dispone que para efectos de la investigación de actos vinculados con sucesos, se abra un proceso llamado sumario para exposición y actuación de pruebas. En el caso de que se trate de sucesos fácticos y no puramente de derecho, va a ser ineludible abrir el procedimiento sumario.

Es preciso agregar que la obtención y acción de la prueba tiene que necesariamente tener puestos los cinco sentidos al tiempo probatorio determinado para cada caso en particular. En lo concerniente al expediente administrativo, el término probatorio no podrá exceder de treinta días hábiles, pues solamente dentro del tiempo pertinente se enviará que todas las pruebas exhibidas o solicitadas se ejerzan mediando un previo aviso de la parte contradictoria.

### **1.7. Los medios de prueba en el proceso administrativo tributario**

Es necesario tener en consideración que la acción administrativa no envuelve un juicio, sino más bien un proceso administrativo, que tiene, entre sus funciones, tramitar fundamentalmente dos cosas:

1. La determinación y recaudación de los tributos;
2. La resolución de las peticiones, reclamaciones o recursos que se presenten contra aquellas y el proceso sancionatorio.

Intrínsecamente de este argumento, se tiene por cierto, cuál es el medio de prueba que es móvil y que pretende dar cuenta de la coexistencia o ejecución de un suceso determinado, para el actual caso; preexistencia del hecho generador, el sujeto pasivo del tributo, la base imponible y el importe del mismo.

En tal caso, es justo examinar, ¿cómo se muestra el acto motriz, el sustento imponible y la suma del impuesto? Sobre la principal incógnita, el legislador ha estimado dar a conocer

que el compromiso tributario se origina cuando se efectúa el presupuesto determinado por la legislación para establecer el tributo, o cuando se verifica la ocurrencia de un hecho o acto jurídico que se subsume en la hipótesis normativa. La legislación también prevé que respecto de la configuración del hecho generador existen dos maneras para dar a conocer a la gestión tributaria cómo se ha dispuesto tal hecho, indicando que las diversas maneras a explicar no han sido bien detalladas dentro de los medios de prueba que la ley tributaria prevé.

Es decir, que el hecho generador puede ser probado con la demostración de afirmaciones, mediante: informes, libros y documentos que se encuentren relacionados con los hechos generadores de compromisos tributarios, dentro del respectivo procedimiento, iniciado, desarrollado y determinado al favor del Código Tributario para la demanda de los que se crean o consideren afectados por un concerniente suceso o acto decisivo de la obligación tributaria, por confirmación de una creencia, evaluación de oficio o liquidación, el pago ilícito y el pago en demasía; dentro del plazo establecido para la exposición de la prueba y en atención a la garantía del debido proceso. En dichos acontecimientos, la prueba intenta expresar o demostrar es la coexistencia del hecho generador, la base imponible y el importe del tributo, juntando al respectivo procedimiento todos los medios de prueba que el entorno de la materia solicita, y atendiendo o prestando atención al caso preciso.

Desde este punto de vista, Serrano (2016) pronunció que la existencia “se cimienta asimismo en situaciones que acontecen de la lesión que se realice al sujeto pasivo, y demás compendios positivos que admitan implantar la configuración del hecho generador y el valor del tributo ocasionado o a través de la aplicación de factores que establezca la ley”. A partir de esta perspectiva, considero que el componente clave cerca del cual surge el hecho generador, la base imponible y el valor del tributo es la acción “explotación y otras situaciones que constituyan o determinen el hecho imponible” (Amatucci, 2020, pág. 123).

Por otra parte, dentro del procedimiento administrativo tributario, aquella es la principal pretensión de la prueba, confirmar la coexistencia del hecho generador, en toda la prolongación del conocimiento jurídico que lo contiene.

En tal caso que no lograre probarse la coexistencia respectiva, a través de las documentaciones que amparen la afirmación, la determinación incumbirá cimentarse en índices ilustrados como señalaba Parejo (2019) “cualquier hecho conocido o (acontecimiento de hecho conocida) del cual se relaciona por sí solo o colectivamente la coexistencia o inexistencia de cualquier otro hecho ignorado a través de una acción lógica que se encuentre establecida en pautas frecuentes de la experiencia o basados en nociones científicas o técnicas específicas”. Es decir, que por sí mismo, un indicio no constituye un medio probatorio, sino que es una luz que refuerza un razonamiento probatorio.

Además, si bien no han sido considerados como medios propios de la materia tributaria, se considera que en la práctica se hace uso muy frecuente de los siguientes medios de prueba: declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con hechos generadores, advirtiendo que la mención de los instrumentos expuestos no consta dentro de la norma correspondiente a los medios de prueba, más bien como una deducción personal que de la lectura de la norma tributaria abajo citada se desprende.

De esta manera, se considera que constituyen medios de prueba con carácter tributario por contener información relacionada con la configuración del hecho generador. Una vez explicado esto, se puede recalcar que los medios a describir son de vital importancia para la materia administrativa tributaria, pues dan cuenta o conservan información que vincula al contribuyente, sujeto pasivo o responsable, con la obligación tributaria, así:

### **1.7.1. La prueba documental**

Para el ejercicio de la actividad administrativa tributaria hay que tener en cuenta a las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con hechos generadores: obsérvese

que los medios descritos, estarían contenidos dentro del medio de prueba denominado documental, estableciéndose como el auxilio que mejor acude a la convicción de la autoridad administrativa.

### **1.7.2. La contabilidad**

Considerada como un medio de prueba documental, constituye “una unidad integrada por los libros de contabilidad y los comprobantes que respaldan los registros contables cuya función primordial es [...] el registrar y demostrar el patrimonio del comerciante” (Leibar, 2013, pág. 35).

Por medio de esta técnica se organizan los movimientos económicos de un contribuyente, ya sea persona natural o jurídica, y se da cuenta de su capacidad económica (contributiva). La contabilidad está integrada por “libros de contabilidad, registros de libros, los comprobantes de orden interno o externo, los medios magnéticos, la correspondencia, los papeles de trabajo del contador o revisor”, a su vez, los libros de contabilidad, son: “libro mayor, el diario y el de inventario y balances”. Todos realizan la funcionalidad del documento, incluido el medio magnético “considerado apto para arrojar algún grado de evidencia al juzgador” ya sea juez o autoridad administrativa. (Lewin, 2014, pág. 71)

Para efectos probatorios. la contabilidad, como documento, tiene las siguientes características: es privado por su origen; es por su forma, documento con reglamentación; por la certeza de la autoría, es auténtico; por su contenido, es declarativo; por su función, es probatorio y constitutivo; y por su naturaleza, es original en tal sentido, constituye el medio de prueba más idóneo para dar cuenta de la conducta del contribuyente frente a la administración. (Lewin, 2014)

Así pues, la contabilidad es el medio probatorio documental cuyo contenido es el más idóneo para justificar el actuar del contribuyente sobre su capacidad económica y de dónde proviene. Es de advertir, que en el Ecuador las normas atinentes a la regulación de la

contabilidad se encuentran tanto en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad-NEC, que deberán respetar los parámetros establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF y Normas Internacionales de Contabilidad-NIC, así como en la Ley de Contadores y en el Código de Comercio.

Cabe mencionar que, en el trayecto de una contienda judicial, el juez podría ordenar, previa petición de una de las partes o por medio de oficio, el análisis y la exhibición de los libros contables, pero con el único propósito de analizar lo que tenga relación con el caso que se ventile. De igual forma, Queralt, Ollero, y Tejerizo (2018) mencionaron que la contabilidad que no se llegase a ajustar a la respectiva norma, no tendría valor alguno dentro de los procesos legales en beneficio del comerciante al que estos pertenezcan; en su lugar, se tomaría una decisión en virtud de los libros que muestre el comerciante con el cual están litigando o, a su vez, si ninguna de las partes en conflicto presentase una documentación contable acorde al derecho, sería el Juez competente quien tome la decisión en función y mérito de las demás pruebas aportadas.

Con este esclarecimiento, es sencillo mirar que la regulación de la contabilidad al amparo del Código de Comercio posee un espíritu diferente al que solicita el Código Tributario, incluso en el texto de la apreciación de la misma, así como se requiere que el Código Tributario precise a la contabilidad como forma de verificación similar a la materia. Mas entendiendo que los cuerpos legales nombrados están planteados para normalizar vínculos distintos en espacios del derecho diferentes, así: por un lado, de índole personal el Código de Comercio regulariza los compromisos del vendedor y entre ellos (...); y, por otro lado, de índole público, el Código Tributario regulariza los vínculos de la administración tributaria y el contribuyente, sujeto neutral o intercesores comprometidos, cerca de la obligación tributaria.

El Art. 29 inciso 2 del Código de Comercio (2019) menciona que:

Se podrá incorporar a los procesos judiciales o arbitrales la información contable obtenida durante la inspección o exhibición a través de capturas o copias de datos de sistemas contables; o incorporar tales capturas en medios de soporte que estarán a disposición de los intervinientes en el proceso.

Por tanto, la contabilidad sería el intermedio más apto para proveer cuenta de la presencia del hecho productor, la base imponible y la suma del tributo, a fin de asignar el compromiso tributario que la administración, en prueba de su jurisdicción determinadora, intenta asignar, y que es responsabilidad formal del administrado, sujeto pasivo, pues da cálculo de las responsabilidades financieras contraídas.

### **1.7.3. Los informes**

Los informes son considerados como una prueba documental, y percibidos como el medio para aportar al proceso contencioso datos respecto a sucesos en concreto, visiblemente particularizados y debatidos, que surjan de la documentación, registros y demás archivos contables, ya sean estos de terceros o de alguna de las partes. Estos datos pueden ser solicitados a:

- a) Oficinas estatales;
- b) Entidades particulares.

Los datos de manera obligatoria deben constar dentro de los registros o en los archivos que correspondan al informante, pues si solo fuera de su juicio personal, el medio de prueba en este caso sería el testimonio y no la solicitud de informes.

En el proceso administrativo tributario, se ha predicho el presente medio de prueba como un socorro en delegación de la resolución de los reclamos, especificando que la carencia de la exposición de los mismos no dificulta el periodo que la autoridad posee para dar solución al conflicto. Lo cual implica que ya sea con informe o sin ellos, se debe dar solución,

atravesando el suceso de que sea el demandante quien sea el que lo haya solicitado por motivos racionales, pues es ahí donde se llega a obstaculizar el plazo.

#### **1.7.4. Prueba pericial**

Se denomina prueba pericial a aquella que se origina “en base de la agregación a los autos de aquello que se denomina informe de peritos o sencillamente peritaje”. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015)

Como consecuencia, el informe de los peritos reside en la exposición al juicio de un concepto u opinión respecto a los sucesos debatidos en él, para cuya conveniente evaluación se solicita de conocimientos específicos de alguna determinada ciencia o arte. Si bien, este medio de prueba es muy importante dentro del proceso contencioso-tributario, debido a que orienta de forma concluyente el razonamiento de los jueces en relación con las operaciones contables, financieras, económicas o de auditoría que se hubiesen efectuado, a su vez, sirve para declarar al tribunal la forma de determinación ejecutado por los empleados expertos administrativos. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015)

La acelerada interdisciplinaria del Derecho Tributario demanda que los jueces tributarios cuenten con peritos que ayuden a implantar con claridad los sucesos que van a estimar y valorar. Sin embargo, más que hechos, el perito tributario debe consentir, a través de una definición clara, los procedimientos y métodos contables que se le hubiese encargado examinar. En tal sentido, los peritos se encuentran obligados a expresar juicios y criterios respecto a un escenario o situación determinada, siempre y cuando estos no discurren sobre asuntos jurídicos. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015)

Para poder presentarse como un perito ante un determinado juicio contencioso-tributario se requiere que sea una persona experta en la materia, que solo se acredita con el respectivo título de tercer nivel. La elección y determinación de la competitividad, en la práctica le pertenece a las Direcciones Provinciales del Consejo de la Judicatura, quienes son

los comisionados directos para emitir las acreditaciones oportunas, que, junto con el control que ejercitan los jueces, parece ser el conveniente.

**a) Reconocimiento Pericial**

Es preciso mencionar que la prueba pericial en materia tributaria inicia con la declaración y análisis que realiza el concerniente perito respecto de los instrumentos contables, del expediente administrativo, de los documentos de sostén, o en decisiva de todo lo que hubiese sido dispuesto por el tribunal competente. Los peritos no necesariamente deben obedecer a las imposiciones de las partes, sino que estos deben responder exclusivamente a la postulación y disposición del tribunal para la actuación de su cargo.

En la fase de reconocimiento, encabezada de manera general con una diligencia de exhibición o inspección judicial, el perito debe observar, estudiar y analizar el contexto general del caso sometido a su apreciación. Principalmente debe considerar su examen a partir de lo que las partes le han solicitado que analice (ordinariamente a modo de preguntas), pero sin perder de vista que, tanto el acto de determinación impugnado como el texto de la demanda, son los límites naturales de aquello sobre lo que debe manifestarse.

Todo reconocimiento que realice el perito, en virtud del principio de contradicción está sujeto al control de las partes, por lo tanto, en todo momento deben ser notificadas previamente y con precisión del lugar, fecha y hora para que concurran si así lo desean.

**b) Criterio pericial**

A discrepancia de otras materias, la destreza del proceso contencioso-tributario ha atenuado que sean las partes que intervienen quienes propongan los peritos que han de anunciar al tribunal respecto de los hechos debatidos. En este escenario es muy probable que coexistan dictámenes contradictorios dentro de sus informes. En relación a esto, si las situaciones así lo ameritan, y se compadece con la complicación de las vicisitudes notificadas, el tribunal tendrá el deber de designar un nuevo perito que dirima tal contradicción.

En cualquiera de los casos, el tribunal puede estimar con toda libertad los dictámenes de todos los peritos tributarios, considerando otras pruebas que produzcan del respectivo proceso. Tampoco se ha de descartar la eventualidad de que coexista un error fundamental en cualquiera de los informes proporcionados por los peritos, frente a lo cual, demostrado aquel error de carácter sumario, se ordenará su respectiva corrección, pero esta será por otro perito sin perjuicio del compromiso del perito.

Si bien, el informe de perito o peritos debe ser escrito con total claridad y con expresión de los compendios en que se afirme; y si fuere obscuro o escaso para poder desenredar y esclarecer el hecho o suceso disputado, el tribunal, ya sea por petición de oficio o a petición del parte, requerirá de ellos la beneficiosa intensificación o aclaración. Para evitar la obscuridad, vaguedad o ambigüedad en el informe es recomendable que las partes formulen, a modo de pregunta, los aspectos que puntualmente desean que sean analizados por los peritos. En materia contable el dictamen debe tocar todos los puntos que debieron ser objeto de análisis, indicar los documentos o soportes consultados, si se observaron o no las normas generales de la contabilidad o auditoría, indicar los puntos oscuros, y dar un concepto claro, delimitativo y una buena fundamentación técnico-científico.

#### **1.7.5. Prueba testimonial**

Si bien, constituye un medio de prueba, pero sostiene diversas particularidades, debido a que, para el proceso administrativo tributario, su acogimiento se limita de acuerdo con Walter (2019) a que “únicamente cuando por la naturaleza de la cuestión no consiguiera acreditarse de cualquier otra forma sucesos que intervengan en la necesidad de la determinación tributaria” (pág. 51). Percibo que exclusivamente en dicho tema, se concurrirá a los testigos, eficacia que se considera como una obligación que, bajo la orden de la respectiva autoridad administrativa, siempre que este sea un sujeto pasivo, contribuyente,

garante o un tercero, se encuentra en la obligación de comparecer como un declarante o testigo para dar información oportuna que permita constituir la determinación de los tributos.

En dichas situaciones, según indicó Chávez (2020) “si no existiere la pertinente contabilidad ni la documentación, la dificultad de dar a conocer de forma segura e inmediata cada uno de los hechos o sucesos gravados es habitualmente insuperable” (pág. 29). A no ser que se pueda contar con un testigo o declarante que amerite la coexistencia del hecho generador y de la relación que posee con quien sitúa de expreso su accionar. Ahora bien, el artículo 174 del COGEP define como prueba testimonial:

Art. 174.- Prueba testimonial. Es la declaración que rinde una de las partes o un tercero. Se practica en la audiencia de juicio, ya sea en forma directa o a través de videoconferencia u otro medio de comunicación de similar tecnología, con excepción de las declaraciones anticipadas. Se lleva a cabo mediante interrogatorio de quien la propone y conainterrogatorio de contraparte (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015).

En razón de las restricciones impuestas por la propia norma tributaria se dificulta afirmar que “en el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos” según el artículo 128. Sin embargo, dicha afirmación, hace suponer que no existe ningún tipo de limitación para hacer uso de los medios de prueba en general, así como también viene a formarse en una grandiosa posibilidad de no dejar afuera ninguna forma para probar la existencia del hecho generador, aparte de que la disposición del Código Tributario entra en refutación con el artículo 1725 del Código Civil, mismo que señala que no se consentirá ningún tipo de prueba de testigos respecto de un deber u obligación que deba establecerse de forma escrita, como es aquella actividad que se encuentra relacionada con la tributación del contribuyente o garante, quien en procuración de sus intereses se encuentra obligado a (ejecutar el hecho generador) adquirir, vender, importar, exportar, entre otros., a través de un

documento, ya sea este una factura, un comprobante de venta, un contrato, o cualquier otro instrumento o herramienta, la misma que estará claramente declarada dentro de la contabilidad del mismo, mencionada de forma escrita.

para que se lleve a cabo el procedimiento administrativo tributario de manera óptima, Amatucci (2020) señaló que lo habitual es poder asistir a la prueba documental que reside en instrumentos públicos y privados, en el examen y exhibición de contabilidad con el concurso de peritos. En tal sentido, los medios de prueba en particular son prueba documental, informes, testimonial, pericia y ocular o conforme la disposición del Código Tributario sobre los deberes formales, la exhibición de las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con hechos generadores.

#### **1.7.6. Las inspecciones o verificaciones**

Estas residen en el examen de la firme ejecución del hecho generador vivo o en ejercicio, el cual va tomado de la mano con la observancia de las obligaciones sensatas del contribuyente; según el juicio de los autores Queralt, Ollero, y Tejerizo (2018) señalaron que “la inspección o verificación se encuentra dirigida para poder verificar y constatar la administración estatal del contribuyente, en específico ayudará a comprobar la autenticidad de sus afirmaciones a la Hacienda Pública, dicha acción investigadora llevará a conseguir las pruebas”. Esto quiere decir que, a través de dicha praxis, se conseguirá recoger “testimonios, documentos, y verificar todas las actividades, que se estimen o consideren esenciales”; tal y como sucede con la comprobación de la contabilidad y todo lo que esta integra.

En el Código Tributario, se hace referencia a las inspecciones o verificaciones tendientes al control o a la determinación del tributo, como una obligación de carácter formal del contribuyente, cuando predice que el sujeto pasivo, facilitará habilidades a los empleados que intenten la ejecución de esta actividad. Es decir, “a la inspección de los tributos es a la

que le corresponderá evidenciar o indagar los supuestos de hecho, formar concluyentemente las plataformas imponibles y todas las demás funciones que se decreta” a conocer, el propósito de la actividad de inspección y verificación “reside en la indagación de la verdad y la preparación y construcción de pruebas que sean suficientes para que logren permitir la aplicación del tributo” mientras tanto se facilite la actuación de la potestad determinadora que posee la administración tributaria. (Congreso Nacional del Ecuador, 2005)

A fin de complementar la información del tema abordado, es necesario hacer referencia a que, para el proceso contencioso tributario, sin tener que designar una regla exclusiva respecto a los medios de prueba, al respecto el Código Tributario, en la normativa que se denomina pruebas aceptables, en sentido ordinario, consiente a todos los medios de prueba previstos dentro de la ley vigente, con la única excepción de la confidencia de empleados y servidores estatales, detallando que los informes que se han expresados por las respectivas autoridades demandadas los mismos que no son estimados como confesión, tal y como lo expresa ahora el COGEP en relación a la llamada declaración de las partes en el siguiente artículo:

Art. 310.- Medios de prueba aplicables. Para las acciones contencioso tributarias y contencioso administrativas son admisibles todos los medios de prueba, excepto la declaración de parte de los servidores públicos. Los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición de la o del juzgador, sobre los hechos materia de la controversia, no se considerarán declaración de parte (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015).

#### **1.7.7. Pruebas otorgadas en el extranjero**

Haciendo referencia a las pruebas o documentos de contabilidad otorgados en el extranjero o en otro idioma, es preciso mencionar que en el COGEP se presenta la forma que se exige para su respectiva validez dentro del proceso contencioso.

La prueba en el extranjero es una de las modalidades que establece el COGEP para garantizar el derecho a la defensa de las partes procesadas cuando estas requieran de la práctica de una prueba que sea eficaz, decisiva y legal, pero que se encuentra fuera del país; para esto se establecen en dicho código la manera en que se debe proceder para la validez y consecuente eficacia probatoria, para su valoración, la misma que se determina en el artículo 167 en el cual se señala lo siguiente:

Art. 167.- Prueba en el extranjero. Para la práctica de las declaraciones de parte o declaraciones de testigos en el extranjero, se notificará a los funcionarios consulares del Ecuador del lugar, para que las reciban a través de medios telemáticos. Tratándose de otros medios probatorios o de no existir funcionario consular del Ecuador, se podrá librar exhorto o carta rogatoria a una de las autoridades judiciales del país con la que han de practicarse las diligencias (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015).

Por su parte, es importante mencionar que dentro del mismo Código se hace referencia también sobre los documentos que se pueden presentar como prueba dentro de un proceso contencioso pero que se encuentran en otro idioma. Por ello, partiendo de que una de las características principales para que sea válida la prueba documental en el proceso, es que el documento seleccionado parte de la prueba se encuentre escrito en el idioma castellano, no obstante se puede apreciar en la normativa que existe una flexibilidad en cuanto a esta prueba, al presentarse la oportunidad de presentar como parte de prueba documentación que se encuentre en otro idioma, siempre y cuando esta documentación sea correctamente traducida al castellano, en virtud de las formalidades que se demandan dentro del Código Orgánico General de Procesos, el mismo que en su artículo 200 señala lo siguiente: “Documentos en idioma distinto al castellano.- Para que los documentos extendidos en idioma distinto del castellano puedan apreciarse como

prueba, se requerirá que hayan sido traducidos por un intérprete y cuenten con la validación conforme lo dispuesto en la ley” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015).

En virtud de lo que señala el artículo citado, es preciso mencionar que acertadamente se da un paso muy importante al permitirse que dentro del proceso contencioso se pueda hacer uso como un medio de prueba a un documento que se encuentre escrito en otro idioma siempre que se traduzca al castellano, esto podría constituir la base o sustento de la pretensión, y correctamente poder comprobar un suceso o el reconocimiento, constitución o incorporación de un determinado derecho.

Finalmente, cabe citar que referente a los documentos expedidos en el extranjero y su autenticidad también se encuentra regulada en el Código Orgánico General de Procesos en su artículo 201:

Art. 201.- Autenticación de los documentos otorgados en territorio extranjero. Se autenticarán los documentos otorgados en territorio extranjero, con la certificación del agente diplomático o consular del Ecuador residente en el Estado en el que se otorgó el documento o de acuerdo con lo previsto en la Convención de La Haya sobre la Apostilla. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015)

En este artículo se supone la posibilidad de que se pueda presentar cualquier documento escrito sin importar que sea expedido en cualquier otro país. Es preciso citar que muchos procesos pueden tener como objeto de discrepancia, hechos, actos o derechos entregados o adquiridos en el extranjero, logrando esclarecerse diversos puntos controvertidos de la Litis con documentos expedidos en el exterior, por lo que, en este sentido, el COGEP los admite y los acepta como válidos, siempre y cuando estos cumplan con todos los requisitos de autenticidad que determina la ley.

### **1.8. Principios especiales aplicables a la prueba**

En este punto se debe precisar que la teoría de la prueba esencialmente necesita acogerse a estos principios:

**Necesidad de la prueba:** Es aquella posibilidad que posee la administración para lograr ajustarse a los hechos físicamente verdaderos, pese a que estos no hubiesen sido fundamentados por el particular, este aquí se enlaza también con el principio de legalidad objetiva.

**Eficacia jurídica y legal de la prueba:** Se concibe a la prueba como aquel medio admitido por el legislador para poder obtener y llegar a un desenlace final respecto de la existencia o no de un hecho o sucesos que estén siendo indagados.

**Unidad de la Prueba:** Ordinariamente la prueba es de carácter múltiple, los medios son varios. A veces se pueden encontrar con pruebas de una misma clase. No obstante, el ligado probatorio conforma una unidad y como tal, esta tendrá que ser inspeccionada y estimada por el órgano.

**Adquisición:** Es preciso citar que la prueba no concierne a quien la contribuye y por esta razón es que no se puede pretender que solamente a él lo favorezca.

**Interés público de la función de la prueba:** Pese a que el particular sea quien persiga su beneficio propio, existe un interés ordinario en la prueba de los sucesos, debido a que el proceso favorezca a resguardar el interés de la comunidad.

**Contradicción de la prueba:** Esto quiere decir que la parte contra la que se plantea la prueba, tiene que gozar de conformidad legal para conocerla y contenderla.

**Igualdad de oportunidades:** Que las partes pueden disponer de conformidad para mostrar y demandar la fabricación de pruebas.

**Publicidad:** Conocer, intervenir en su habilidad, impugnar, contender, y examinar las pruebas esto hace el debido proceso.

**Formalidad y legitimidad:** Deberá coexistir puntualidades judiciales para la eficiente validación de las pruebas. Aquéllas consienten que éstas puedan gozar de publicidad, que se las conozca de manera oportuna, que no se lleven a cabo de manera oculta.

**Legitimación:** La prueba deberá provenir de un sujeto legalizado para alegarla, es decir de quienes intercede dentro del proceso contencioso.

**Preclusión:** Esta es una de las diligencias del principio de preclusión dentro del proceso.

**Originalidad:** Esto quiere decir que la prueba tendrá que referirse de manera directa al hecho para ser probado, para que pueda ser prueba de éste, debido a que, si se refiere a un determinado hecho que al mismo tiempo se relacionan con aquél, y esto se tratará de pruebas que provengan de otras pruebas (Roland, 2019, pág. 91).

### **1.9. Improcedencia de las pruebas**

La ley otorga facultades a los jueces respecto a desestimar las pruebas ofrecidas que consideran improcedentes, superfluas o dilatorias, o puede solicitar la ampliación de aquellas como medida para mejor proveer. Durante la prueba se reproduce todo el expediente administrativo llevado a efecto ante la entidad tributaria respectiva, quien contiene las cuestiones planteadas por las partes.

El procedimiento probatorio consiste en diferentes fases y formalidades establecidas en la ley para la formación de los medios probatorios, que son: a) anuncio de pruebas, b) admisión de pruebas, c) producción de pruebas, d) valoración de pruebas. El primero tiene relación con la oportunidad del ofrecimiento de la prueba al juzgador en los plazos previstos en la ley. En materia tributaria la prueba debe anunciarse con el escrito de demanda o contestación, sin perjuicio de lo previsto para la prueba nueva y nueva prueba.

La segunda fase, admisión de pruebas, el juzgador dirá cuáles medios de prueba, ofrecidos por las partes, admite o desecha. Conforme a la mayoría de códigos tributarios,

serán admisibles todo tipo de pruebas, con excepción de la prueba testimonial del funcionario, antes denominada confesión en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, y ahora como declaración de parte. No debe perderse de vista que la prueba será sobre hechos controvertidos, reconocidas por la ley, pertinentes, idóneas, y conducentes; por lo tanto, la liberalidad deberá ir con el sentido común, ya que admitir lo contrario implicaría pérdida de tiempo y dilaciones en el proceso.

La tercera fase de producción de las pruebas, de acuerdo con Carvalho (2019) consistía en el perfeccionamiento, desarrollo o descargo de las pruebas, lo que entraña una diversidad de procedimientos, algunos sencillos y otros complejos, dependiendo del tipo de prueba a producirse. Así se tiene que, respecto de la prueba documental no existe mayor problema para su producción. En cambio, en los testimonios, las pericias, la inspección, su producción si requiere de procedimientos especiales que determinan la manera, la forma, el tiempo y el lugar en que habrá de efectuarse.

En la cuarta fase, que es de evaluación, valoración y apreciación de la prueba, es necesario poder distinguir entre valoración y apreciación de prueba. En la valoración, se debe entender el mayor o menor valor que se otorga a las distintas evidencias aportadas al proceso, mientras que a la apreciación de la prueba se le conoce como la facultad que corresponde de modo privativo a los jueces y tribunales de instancia, que consiste en la potestad del Juez de determinar o fijar los hechos acaecidos. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015)

#### **1.10. Finalidad de la Prueba Tributaria**

A breves rasgos, se puede señalar que la finalidad del proceso contencioso- tributario es obtener la certeza y convicción de los hechos con trascendencia tributaria que ella se refiere, a través de los principios y garantías establecidos en el ordenamiento jurídico. Tal certeza o convicción es una creencia subjetiva de los jueces que conforman el tribunal que puede no corresponder a la realidad. Sin embargo, en cualquier caso y en cualquier instancia,

la finalidad teleológica de la prueba es obtener una sentencia justa, ya que, por encima de cualquier percepción teórica o formalista, es un eslabón más en la búsqueda de los fines propios del proceso contencioso-tributario, de la Constitución y del Derecho.

Una vez que ha sido alineada a tal finalidad, la prueba busca suministrar, dentro del proceso, el conocimiento de los hechos o actos que establecen la existencia de una obligación tributaria determinada, junto con su cuantificación, de manera que el tribunal obtenga para sí y para la sociedad la convicción de la verdad y existencia de tales hechos, y la misma sea expresada en una sentencia justa (Guerrero, 2019).

Dentro de la mente de los miembros del tribunal pueden ocurrir muchas posibilidades lógicas, dentro de las cuales se contempla el error o la arbitrariedad. Por tal motivo, es esencial determinar, a la luz de la lógica y de la epistemología, las formas correctas de conocimiento, pensamiento y de formulación de juicios, a fin de que el resultado confirme de manera sostenida y fundada la tesis del contribuyente o de la Administración.

En este punto, se debe ser realistas en la determinación de las formas posibles del correcto pensamiento humano. Es imposible establecer reglas universales que expliquen el pensamiento de los jueces que conforman el tribunal, y menos aun cuándo este es válido o no. La línea visible de todo esto, está cortada por la sana crítica, exteriorizada en la motivación de la sentencia. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015)

En el proceso contencioso-tributario, el objeto del conocimiento lo constituyen los hechos con trascendencia tributaria determinados por la administración tributaria en el acto administrativo impugnado, pero éstos no pueden llegar a los jueces del tribunal de manera inmediata a sus sentidos. La percepción que el tribunal adquiere en el proceso proviene de las pruebas presentadas ante él de manera válida y legal, y consiste en la imagen integral del objeto (de los hechos) surgida como resultado de la actuación del mundo objetivo sobre los sentidos. Por su parte, Carnelutti (2022) mencionó que el juicio (como mecanismo de la

inteligencia humana) “es un pensamiento expresado en forma de proposición enunciativa en la cual se asevera algo sobre las cosas; objetivamente es verdadero o falso.”. La prueba, por tanto, aporta a la determinación del valor de verdad de las conclusiones a las que el tribunal mismo ha llegado.

Así, todo el juicio contencioso-tributario busca, con sus matices propios, conocer la realidad procesal que ya ha venido transitando, inclusive un procedimiento administrativo anterior. Por eso Massone indicó que el tribunal ha de entender:

Si estamos convencidos de que un hecho ha de producirse de una determinada manera, es porque la experiencia nos lo ha presentado siempre asociado a otro hecho que le precede o que le sigue, como su causa o efecto. Si oímos una voz en la oscuridad, estamos seguros de la presencia de una persona: no porque hayamos alcanzado tal seguridad mediante un razonamiento a priori, sino que surge enteramente de la experiencia, cuando encontramos que objetos particulares cualesquiera están constantemente unidos entre sí (2021, pág. 74).

Una vez aprehendidos los hechos, la mente de los jueces del tribunal procede a formular varios juicios y raciocinios de la más variada naturaleza en su mente. En este momento es cuando aparece el raciocinio con el fin de suministrar un conocimiento nuevo, distinto al obtenido de los hechos probados, y de los juicios que sobre ellos se ha construido, es decir, una conclusión.

Se puede considerar que el tribunal acepte la demanda del contribuyente en base a hechos que, sin estar establecidos de manera irrefutable, son más creíbles o más probables (haciendo referencia a una probabilidad fuerte). Así, no es suficiente que sea una hipótesis posible, sino debe parecer, a los ojos del tribunal, como la posibilidad más probable. El resultado de la actividad probatoria contenciosa-tributaria se concreta con la conclusión del tribunal, expresada en sentencia, basada en los elementos de prueba que fueron aportados al

proceso, y que deben servir para la aplicación de normas jurídicas sustanciales o procesales que los regulen.

### **1.11. Objeto de la prueba en los procesos Contencioso-Tributario**

Por regla general, el objeto de la prueba son los hechos relevantes o expuestos con mayor exactitud, las afirmaciones sobre los hechos que integran el objeto de la pretensión, que en ciertos casos excepcionales podrán ser objeto de prueba las normas jurídicas. La prueba procedente es la que resulte de indudable trascendencia, lo que ha de ser interpretado en la actualidad desde la perspectiva del derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa. En tanto, bajo el comentario de Taruffo (2019), el órgano judicial ha sido obligado a acordar el recibimiento del proceso a prueba cuando la solicitud de prueba recaiga sobre hechos relevantes, es decir, los integrados en el objeto del proceso y que conformen la *causa pretendi*, según la teoría de la sustanciación, que parece la más adecuada para identificar la pretensión en el proceso administrativo.

La determinación de cuáles son los hechos relevantes en el proceso, sobre los que ha podido practicarse prueba en el mismo, exige en consecuencia, descubrir el contenido de la *causa pretendi*, identificadora de la pretensión procesal. Dentro de los elementos objetivos de carácter cualitativo de la pretensión aparece la *causa pretendi*, conformada por los hechos que la fundan y apta para identificarla frente a otras posibles pretensiones.

La *causa pretendi* en materia tributaria de acuerdo con Santos (2015) serían los hechos afirmados por el particular y cuya subsunción en las normas jurídicas aplicables fundamentarían la resolución del conflicto. Los hechos relevantes sobre los que puede recaer la prueba son los integrados en la *causa pretendi* de la pretensión y éstos son los hechos relevantes para la solución del conflicto. Se debe identificar qué hechos sirven para la pretensión desde la perspectiva triple: el deber de congruencia, la litispendencia y la cosa

juzgada. La libertad de objeto implica que los interesados pueden producir la prueba sobre todos los hechos, pero esa libertad debe ir de la mano con las siguientes condiciones:

La prueba debe ser pertinente, idónea, conducente y útil. Lo que las partes puedan probar se encuentra constituido en los hechos, y son los hechos los que determinan la aplicación o no de una determinada norma; el alcance de una regla y su sentido depende de la determinación de los hechos, los que se aprecian y determinan a través de la prueba.

Siendo así, el objeto de la prueba tributaria es todo aquello que pertenece a la tipicidad de las normas jurídicas tributarias aplicables a la premisa menor (presupuesto fáctico) del silogismo jurídico-tributario. En otras palabras, son objeto de prueba todos los hechos previstos en las normas que generan efectos tributarios (establecer la obligación tributaria, hecho generador, su base imponible, tarifa, sujeto activo, sujeto pasivo, exoneraciones, deducciones, rebajas, etc.). La posición más frecuente del lado del actor, siempre será que se deje sin efecto el acto administrativo impugnado, sea en parte o sea en su totalidad, mientras que la posición de la Administración buscará que se deseche la demanda y se confirme la legalidad y legitimidad del acto impugnado.

## CAPÍTULO II

### 2. MARCO NORMATIVO

#### 2.1. Preámbulo

En este acápite es necesario un análisis desde la óptica jurídica de algunos elementos, principios, procedimientos y condicionamientos del tema abordado. Para tal efecto, han sido revisados algunos de los artículos más idóneos tanto del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) como del Código Tributario, al igual que resoluciones concernientes a la valoración de la prueba.

#### 2.2. Sujetos

En esta parte es preciso mencionar que, como consecuencia del principio dispositivo, al haberse de alguna forma desechado la posibilidad de que los jueces dispongan la práctica de pruebas, salvo la de mejor proveer, los únicos que pueden probar u ofrecer pruebas son los que intervienen en el proceso, mermando la facultad oficiosa que preveía el derogado artículo 262 del Código Tributario, que permitía a los jueces tributarios “en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, ordenar la presentación de nuevas pruebas” (Congreso Nacional del Ecuador, 2005).

El sujeto pasivo en el proceso contencioso tributario es el órgano judicial que está obligado a disponer la práctica de las pruebas, siempre que no existan razones para ser consideradas inadmisibles. En este sentido, en los siguientes artículos se señala quiénes son los sujetos habilitados para demandar según el COGEP:

Art. 303. Legitimación activa.- Están habilitados para demandar en materia contencioso tributaria:

1.- La persona natural o jurídica que tenga interés directo en demandar la nulidad o ilegalidad de los actos administrativos o los actos normativos de la administración pública en materia tributaria.

2.- Las instituciones y corporaciones de derecho público y empresas públicas que tengan la representación o defensa de intereses de carácter general o corporativo en impugnación directa de disposiciones tributarias por afectar a sus intereses.

3.- La persona natural o jurídica que se considere lesionada por hechos o actos de la administración pública.

4.- Las sociedades en los términos previstos en la ley de la materia (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015).

De igual forma, se señalará quiénes son los sujetos o legitimados sobre los cuales se podrá proponer la demanda en contra.

Art. 304. Legitimación pasiva.- La demanda se podrá proponer contra:

1.- La autoridad, instituciones o entidades del sector público de quienes provenga el acto o disposición a que se refiere la demanda.

2.- La o el director, delegado o jefe de oficina u órgano emisor del título de crédito, por demanda de nulidad o prescripción de la obligación tributaria o cuando se proponga excepciones al procedimiento coactivo.

3.- La o el funcionario recaudador o ejecutor en demanda del pago por consignación o la nulidad del procedimiento de ejecución (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015).

### **2.3. La Jurisdicción Contencioso Tributaria**

Para conocer respecto a la Jurisdicción Contencioso Tributaria, el Código Tributario la define en su artículo 217 de la siguiente manera:

Art. 217.- Concepto y límites de la jurisdicción.- La Jurisdicción contencioso - tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones

jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario (Congreso Nacional del Ecuador, 2005).

También, en su artículo 75 determina: “La competencia administrativa tributaria es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario” (Congreso Nacional del Ecuador, 2005).

Por su parte, en concordancia a lo antes expuesto, se encuentra lo tipificado dentro del COGEP (2015) en su artículo 299:

En las controversias en las que el Estado o las instituciones que comprenden el sector público determinadas en la Constitución, sea el demandado, la competencia se radicará en el órgano jurisdiccional del lugar del domicilio de la o el actor. Si es actor, la competencia se fijará en el lugar del domicilio del demandado. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015)

Tanto el Código Tributario como el COGEP, hacen mención y establecen que explícitos miembros jurisdiccionales, que se encuentren en la esfera de su competencia son los que van a conocer y a solucionar todas aquellas demandas y recursos que se desprendan de actos, contratos, sucesos administrativos y reglamentos consignados, registrados o emanados por los entes del sector público.

#### **2.4. Análisis del principio de preclusión**

Este principio se desarrolla mayormente en la sentencia dictada por la Corte Nacional de Justicia en la Sala especializada de lo Contencioso Tributario el 16 de diciembre del 2010, donde la parte actora, el Ing. Patricio Rodríguez Rojas, en representación de CABLES ELECTRICOS ECUATORIANOS S.A. CABLEC, interpuso el recurso de casación sobre la preclusión de la prueba por no ser actuada en sede administrativa, colisionando con

elementales principios como el debido proceso consagrado en el artículo 76 de la Constitución y produce un evidente estado de indefensión. (Caso CABLEC, 2010)

La parte actora manifestó que la sentencia dictada por el juez a quo sostiene que los comprobantes de retención, cuya devolución niega la resolución administrativa no eran imputables a la declaración del Impuesto a la Renta de 1998, sin indicar el ejercicio al que eran imputables, ni la norma legal o reglamentaria en que se fundó para sostenerlo; “los Arts. 46 inciso primero de la Ley de Régimen Tributario y 92 del Reglamento de Aplicación, las retenciones eran imputables a la declaración en que se registraren los ingresos de los que se efectuaron las retenciones; que ninguno de los comprobantes de retención han sido objetados por no corresponder a 1998” (Caso CABLEC, 2010).

Por otro lado, el director general del Servicio de Rentas Internas, en respuesta al recurso, señaló que el recurrente no especificó cuál de las causales previstas en el numeral primero del artículo 3 de la Ley de Casación es aplicable al caso, cuestión que resultaba imposible de ser resuelta por la Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal, debido a que no se podían aplicar las tres ya que eran excluyentes entre sí. Además, señaló que la actora no presentó prueba en oportuno tiempo de acuerdo con el artículo 92 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, razón por la cual el derecho y el deber de justificar y probar sus pretensiones precluyó, y en esta medida, si el actor presentaba nueva prueba en la etapa judicial, estaba obligado a sustentar por qué no la presentó durante la vía administrativa.

Sobre estas consideraciones, la Corte Nacional de Justicia realizó un análisis indicando que el principal cuestionamiento a la sentencia está relacionado con la inobservancia de las disposiciones contenidas en los artículos 46 inciso primero de la Ley de Régimen Tributario Interno y 92 del Reglamento de Aplicación, verificando el extenso razonamiento de la Administración Tributaria denominado “Fundamentos de hecho y de derecho de la

resolución”. Ante ello, señaló que la novísima teoría de la sala juzgadora sobre la preclusión de la prueba por no ser actuada en sede administrativa colisionaba con elementales principios como el debido proceso consagrado en el artículo 76 de la Constitución y produce un evidente estado de indefensión de quien, en uso de su legítimo derecho, también reconocido de manera expresa en el texto constitucional (artículo 173), impugna un acto administrativo, en este caso la Resolución de la Administración Tributaria que niega el reclamo de pago indebido. (Caso CABLEC, 2010)

A esto también se suma que en el sui géneris razonamiento de la Sala de instancia pasó desapercibida la obligación del juzgador de valorar las pruebas actuadas en el juicio. Se entiende, con el más amplio criterio judicial o de equidad, al tenor de lo previsto en el artículo 270 del Código Tributario, que se limitan los medios de prueba admisibles (artículo 260 del Código Tributario), pero aquello no implica el derecho a presentarlas, juntamente con la demanda o dentro del término de prueba establecido en el artículo 261 del Código Tributario, dejando de lado, incluso, la facultad oficiosa del juzgador para ordenar la actuación de pruebas en cualquier estado de la causa (artículo 262).

Sin duda, los razonamientos de la Sala a quo demostraron que en la sentencia recurrida no se hace mérito de los hechos. Con base en estas observaciones, la Corte Nacional casó la sentencia y dispuso que el proceso vuelva al Tribunal de origen a efectos de que, a la brevedad posible, se pronuncie sobre lo principal en base a, valga la redundancia, los méritos del proceso (constancias probatorias).

## **2.5. Formación de la Prueba en la Etapa Administrativa**

Gran parte de las pruebas que son presentadas frente al tribunal son pre-constituidas, debido a que previamente han sido empleadas y desarrolladas en la sede administrativa, y en tal virtud es que se vuelve significativa la incidencia de las pruebas extraprocesales dentro del juicio contencioso-tributario, dado que la actividad probatoria no es realizada propiamente en

la etapa administrativa, por lo que se infiere que dicha práctica únicamente se materializa en la vía judicial a través de la observancia del debido proceso. No obstante, la gestión realizada en la sede administrativa conduce a una auténtica formación de prueba perpetrada mediante la fiscalización, comprobación y determinación. Esto conduce a la concepción de que yace como una etapa de instrucción que prepara los indicios y evidencias a fin de que sean conocidas y valoradas ante el tribunal, controlando fehacientemente la actividad de la administración.

La ley ha previsto que la Administración asegure sus pruebas a fin de precautelar su alteración o pérdida que le impida sustentar el acto administrativo ante la autoridad jurisdiccional. El artículo 67 del Código Tributario indica que las facultades de la administración tributaria son las de aplicación de la ley; determinadora de la obligación tributaria; resolutoria de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos. Adicionalmente, para el ejercicio de estas facultades, “La ley las regula de forma detallada (...) con el propósito de preservar adecuadamente tanto los derechos de los particulares como las necesidades del Estado para la debida recaudación de los tributos” (Congreso Nacional del Ecuador, 2005).

La facultad de determinación, según lo define el artículo 81 del Código Tributario, es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo. Todas las actividades que comprenden el ejercicio de la facultad determinadora implican el aseguramiento de elementos probatorios.

La Administración Tributaria puede exigir al sujeto pasivo, así como cualquier persona requerida por aquella, el cumplimiento de las siguientes obligaciones destinadas a asegurar su prueba: a) llevar libros o registro de las transacciones, b) emitir de comprobantes

de venta autorizados; c) suministrar informes; exigir la presentación de comprobantes y justificativos; d) inspeccionar documentos, libros, comprobantes, contabilidad, entre otros.

Como vemos, la imposición de ciertas obligaciones formales asegura los elementos probatorios que con posterioridad serán presentados ante el tribunal. De no existir las mismas el juicio contencioso –tributario estaría destinado al fracaso, y no tendría razón de ser.

En consecuencia, los requerimientos de información al contribuyente y/o a terceros solo deben efectuarse cuando los mismos fueran necesarios y útiles a los fines de verificación de la situación fiscal de contribuyentes y/o responsables, de cara a un proceso contencioso tributario. El carácter de los requerimientos debe ser puntual y concreto, tendiendo a la mínima intervención y al uso de los medios menos gravosos para los contribuyentes. Únicamente pueden ser objeto del deber de investigación de la Administración los hechos con relevancia jurídico-tributaria, es decir, los hechos que puedan ser significativos para la decisión de la Administración (Ferreiro, 2021).

Las pruebas obtenidas en la etapa administrativa tienen las siguientes características:

- a) tienen su origen legal, su formación es extraprocesal y no presta mérito en el juicio sino hasta que es presentada al tribunal en cumplimiento de los requisitos para la práctica de la prueba; y b) la prueba pre-constituida en la etapa administrativa siempre es documental.

Si bien, la Administración debe contar con suficientes poderes para la defensa del ingreso fiscal, también debe existir una limitación a esos poderes y una delimitación de sus márgenes de actuación en orden a la consecución de la salvaguarda del interés general con respeto absoluto a los derechos de los administrados. Estos límites los imponen los principios de legalidad y proporcionalidad.

La dinámica de la formación de la prueba en la etapa administrativa y su paso a sede judicial ha sido claramente entendida por los distintos Tribunales Distritales de lo Fiscal, así como por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

Queda claro que la no presentación de pruebas en sede administrativa, de ninguna manera obsta la incorporación de nuevos elementos de prueba en sede judicial. De hecho, se puede colegir que todas las pruebas que se han recogido por parte de la Administración Tributaria en sede administrativa, deben ser judicializadas de manera adecuada, atendiendo a los principios del debido proceso, en el caso de presentarse un proceso contencioso-tributario.

## **2.6. El Proceso Tributario y la Carga de la Prueba**

Considerando de gran estima la doctrina, se cita el comentario señalado por Treves (1936), quien indicó que “es un proceso de partes, por lo tanto, la práctica de las pruebas corresponde a las partes con arreglo a las normas jurídicas tributarias y comunes de distribución de la carga de la prueba”. El autor también señaló que la presunción de legalidad del acto administrativo concierne en cualquier caso una *relevatio ad onere agendi*, pero nunca una *relevatio ad onore probando*, de allí se continúa mencionando en expresiones de Micheli (1961) que de por sí aquella presunción de legitimidad no sería adecuada y suficiente para constituir la convicción del juez si se diera el caso de que hubiera una falta de los elementos instructorios y que no fuera posible de ninguna manera asentar un principio de *in dubio pro libértate* en la duda a asistencia del Gobierno. A todo evento y en estado de derecho el principio es *in dubio pro libértate*.

La presunción de legitimidad del acto administrativo no invierte la carga de la prueba ni libera a la gestión administración de aportar todas las pruebas que sustente su acción; dada la oposición de la administración, es muy lógico que pueda recaer sobre ella la carga de la prueba. En resumen, la administración puede actuar, pero debe probar. La pregunta es si la administración obligatoriamente tiene que probar antes de que esta pueda o llegue a actuar o si es posible que se pueda probar después.

Fundamentalmente, si cuando se procede a dictar un determinado acto administrativo sin poseer las pruebas suficientes que lo respalde o sustente y este acto llega a ser impugnado

frente la justicia, por ejemplo porque llegase a carecer de sustento fáctico, ¿puede la administración ulteriormente generar la prueba que no produjo al inicio en sede administrativa?

Mucho dependería de si se quiere privilegiar la verdad objetiva en cualquier etapa del proceso, en cuyo caso puede admitir la introducción de pruebas hasta en la etapa de sentencia en las más altas instancias, o si prefiere reafirmar el debido proceso en sede administrativa, caso en el cual condenará a la decisión administrativa que no fue, al momento de su dictado, sustentada en un sustento fáctico y probatorio razonable y suficiente.

No se trata de que la administración acierte por intuición o clarividencia, la prueba futura en sede jurisdiccional, sino que tenga frente a sí al momento de resolver todos elementos de prueba sobre los cuales adoptará entonces una decisión objetiva, sensata y razonable. Si al particular corresponde la carga de la prueba, él deberá demostrar que los hechos que alega son ciertos o demostrar que el acto adolece de un vicio.

En esos casos, es él quien deberá aportar los medios probatorios respectivos a fin de destruir (no la presunción sino la legalidad del acto) bajo pena de que, de no hacerlo, subsistirá el mismo porque el juzgador emitirá su fallo reconociendo la validez del acto administrativo impugnado. Si es la administración la que alega un hecho, debe demostrarlo, sobre todo cuando de ese hecho se desprende la existencia de la obligación tributaria y/o su cuantía. La presunción de legalidad de actos administrativos sólo implica que el acto es legítimo con relación a la ley y válido en cuanto a los efectos que produce, pero no exime a la administración de la carga probatoria.

Cabe mencionar que es a la Administración tributaria a quien le corresponde probar o demostrar lo que afirma, es decir, los hechos base contenidos en sus actas de determinación levantados con cargo al contribuyente. Por su parte, este último tendrá que desvirtuar por medio de la prueba el hecho que se deduce, y hasta que no haya tal prueba por parte del

contribuyente, no se le debería atribuir una carga impositiva, ya que se presume que no se ha causado el hecho generador.

En la sentencia dictada el 18 de enero de 2012, dentro del juicio de impugnación No. 01501-2011-00087 por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en la ciudad de Cuenca, el Tribunal indicó que:

La concesión de ese término, sin la demostración de que no se ha privado al contribuyente del ejercicio pleno de sus derechos, no es más que un formalismo, utilizado para señalar una actividad administrativa, pero en ningún caso evidencia de que durante ese período concedido, se le ha permitido conocer plenamente sobre los hechos que le atribuyen a manera de presunción y los instrumentos o documentos sobre los que se levanta esa presunción, se ha analizado objetivamente la argumentación presentada por el contribuyente en el reclamo administrativo y los razonamientos jurídicos aportadas en su defensa y que la resolución adoptada se refiera a todos ellos, estableciendo la verdad real respecto a la existencia del acto imputado como infracción, señalando las razones no solo sobre los hechos que presume el juzgador, sino sobre aquellos que han sido invocados en la defensa. Es lo que la Constitución exige bajo el concepto de motivación, para la validez del acto administrativo. Por lo que la autoridad administrativa al imponer la sanción debe motivar adecuadamente citando la norma específica que establece la infracción que juzga y la razón por la que ha impuesto esa pena, de tal modo que del conjunto de las normas aplicables e invocadas en la Resolución y la debida motivación de quien en ejercicio de la facultad legal establece la sanción, permita deducir con suficiente grado de certeza, la razonabilidad de la pena a ser impuesta.

Asimismo, en sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia, el Tribunal señaló que:

Si bien es verdad que, de acuerdo a la doctrina y al Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se encuentren firmes o se hayan ejecutoriado, tal presunción no altera, no puede alterar, los principios de derecho universal sobre la prueba, uno de los cuales es precisamente aquel de que se prueban únicamente los hechos positivos, no los negativos, ni aquellos que se presumen conforme a la ley. La presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo no tiene más finalidad que precautelar el orden social y la seguridad jurídica [...].

En la primera sentencia, la Administración Tributaria emite un acta de determinación sin los medios probatorios necesarios que legitimen o demuestren el cumplimiento de los presupuestos de la presunción legal contenida en la norma, es decir, el hecho base. El Tribunal es claro en señalar que la falta de prueba resulta una vulneración a las garantías y derechos de defensa del contribuyente. Asimismo, el órgano administrativo no puede confundir que la falta de prueba por parte del contribuyente dentro del término otorgado para que desvirtúe la presunción legal conlleve un motivo suficiente para eximirse de presentar prueba alguna y emitir el acta de determinación. Lo que lleva a evidenciar que, en la práctica, asumir la creencia doctrinaria de que las presunciones eximen o libran de la carga de la prueba a quienes se acogen a las mismas, es reiterada por parte de la Administración Tributaria.

En la segunda sentencia citada, si bien es cierto las resoluciones emitidas por la Administración en contra del particular son actos administrativos que gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad eso, no quiere decir que el administrado se encuentre en desventaja y se le otorgue una excesiva carga probatoria. Por lo que, resulta importante que todos los actos administrativos cumplan con los presupuestos que la normativa dispone a fin de que no se vulnere su derecho de defensa.

En dicho sentido, existe una distorsión en la apreciación de las presunciones legales, al creer que su efecto jurídico es la inversión de la carga de la prueba, permitiendo librarse de la misma el legislador las incorpora en diversas normas induciendo a confusión a los órganos de gestión. De ahí que, la Administración Tributaria ha llegado incluso a confundirlas con presunciones de derecho, no admitiendo al contribuyente probar que no se ha causado el hecho generador y obligándolo a cumplir con las consecuencias jurídico materiales contenidos en la norma.

## **2.7. Contradicción de la prueba**

Como es de comprensión de cada una de las partes, que la práctica de la prueba se debe llevar a cabo frente a la autoridad administrativa responsable de compendiar el determinado procedimiento; es preciso tener claro que esto se deriva de la afirmación plena de cada uno de los principios que se consideran claves dentro del proceso en virtud del cual las partes que intervienen, a través de su orientación letrada pueden controvertir la prueba que se haya presentado ya sea por la administración o por cualquier otro sujeto que intervenga dentro del proceso habida cuenta que en el caso inverso se causaría indefensión y desprotección para las partes.

Por su parte, las pruebas que se practiquen vulnerando el principio de contradicción serían señaladas como nulas y sin valor al momento de que se dicte la resolución, debiendo así mismo enumerar que el principio de contradicción es el que produce el enfrentamiento entre las partes, consintiendo así la comprensión de las evidencias de la parte contraria y la declaración frente al Resolutor, está completamente defendida en el principio de igualdad de armas, legal y razonable corolario del principio de contradicción, mismo que se desprende de la necesidad de que las partes que intervienen cuenten con las mismas formas de ataque y resguardo, defensa y semejantes posibilidades y obligaciones de fundamento, prueba e impugnación, con el propósito de obviar desequilibrios entre sus concernientes enfoques

procesales, sin que sean admisibles limitaciones a dicho principio, fuera de las modulaciones o excepciones que puedan establecerse en fase de instrucción, por razón de la propia naturaleza de la actividad que en ella se desarrolla.

Pero por otro lado, no hay que olvidar que el mencionado principio de contradicción se encuentra claramente relacionado con el derecho a la prueba y este posee como un requisito primordial la legalidad de la petición probatoria, en el doble sentido de que el medio de prueba se encuentre autorizado por el Ordenamiento y de que la prueba se hubiese requerido de la forma y en el momento legítimamente determinados, debiendo así suponer que la prueba que es aportada por la administración estatal exclusivamente va a tener valor, si el sujeto interesado hubiese contado con la oportunidad de refutarla dentro del respectivo procedimiento administrativo. Para este propósito, la práctica de las diligencias dispuestas por la administración pública será notificada a la persona interesada a fin de que ejerza su derecho de defensa.

## CAPITULO III

### 3. MARCO METODOLÓGICO

#### 3.1. Enfoque de la Investigación

El enfoque de la presente investigación es cualitativo, con la finalidad de contribuir con el levantamiento de información para el estudio planteado. En este caso, se va a emplear este enfoque debido a que para sustentar la investigación se van a revisar y a analizar diferentes teorías, conceptualizaciones, así como las normativas legales existentes que aporten que efectivamente en el diseño de la investigación. En complemento, se realizaron entrevistas por medio de cuestionarios abiertos a varios especialistas en el campo legal.

#### 3.2. Tipo de Investigación

En este estudio se ha dado uso a la investigación bibliográfica, que se sustenta de la lectura de libros, cuerpos legales en materia procesal administrativa, doctrina, jurisprudencia y textos de fuentes de relevancia de diversos autores entendidos y de jurisprudencias que generen un aporte al tema en estudio. También se utilizó la investigación descriptiva, que consiste en realizar una descripción de lo más relevante y de la situación actual del tema abordado.

#### 3.3. Métodos teóricos

Para el desarrollo del presente trabajo de investigación ha sido necesario emplear diversos métodos teóricos como los siguientes:

**Método Jurídico.** – El método jurídico es la serie ordenada de los medios por los cuales se llega al conocimiento profundo del sentido de las normas jurídicas. En cualquier campo de actividad, método es el medio para alcanzar un propósito determinado. Como el saber es el fin de toda ciencia, método científico en general es el modo de proceder para obtener conocimientos. Si el método diferencia el conocimiento científico del conocimiento vulgar, la disciplina que estudia el derecho, para tener nivel científico, tendrá que ser metódica. FUENTE

**Sistematización Jurídica.** – Este método de sistematización, tiene como propósito la exhibición ordenada y relacionada con las normas jurídicas que se encuentren vigentes en un período y una parte determinada, Por esta razón, la Sistemática Jurídica es permite agrupar las normas jurídicas ordenadamente, primero, en una gran división de Derecho Público y de Derecho Privado y, posteriormente, formar las diversas ramas del Derecho. Si no fuera por esa sistematización sería un caos la multiplicidad de las normas jurídicas. (Carnelutti, 2022)

**Método Jurídico y Doctrinal.** – Esta es un enfoque o técnica que se fundamenta en determinados criterios y es la que hacen los juristas. Hoy en día, no existe doctrina necesaria. No obstante, los juzgados suelen organizar sus denuestos en los dictámenes difundidas doctrinalmente; por ejemplo, de esta lectura se revelan cuando un defensor o un personal cualquiera descifran una habilidad preceptiva, su comentario cortés o indebido, tiene un estricto costo dogmático y a ninguno exige su cumplimiento (Carnelutti, 2022).

**Derecho Comparado.** – Este método ayudará a efectuar el estudio de una diversidad de categorizaciones, no exclusivamente para estudiarlos por apartado, sino para confrontarlos entre sí y seguir sus similitudes. Esto no sólo resulta ventajoso para las indagaciones auténticas, metafísicas y de hipótesis habitual del derecho, sino que asimismo ayuda a reformar el discernimiento del derecho nacional y entender con mayor luminosidad el derecho de las poblaciones forasteras, lo cual logra socorrer a optimizar las relaciones universales. (Carnelutti, 2022)

Con el empleo de los métodos teóricos citados se pretende poder recolectar una gran cantidad de datos confidenciales e información veraz y oportuna que permiten el oportuno sustento de la investigación planteada.

### **3.4. Métodos Empíricos**

De la misma manera, para desarrollar eficientemente la parte práctica del problema jurídico, se abordará el método de observación, debido a que, para ampliar el tema planteado

se consulta y se revisa la jurisprudencia en casos particulares, lo que permite obtener datos y assimilar rasgos concernientes al estudio para, posteriormente en base a la información analizada, realizar un análisis que permitan sustentar la investigación emprendida.

(Hernandez, 2015)

### **3.5. Técnica**

Por la implicación que el tema abordado sostiene en el campo del derecho, la técnica a emplear ha sido la entrevista, que consiste es un cuestionario con preguntas abiertas, que son idealizadas para la obtención de datos que ayuden con la investigación inicial. (Hernandez, 2015)

### **3.6. Población**

Para obtener información propicia en el estudio y por algunas valoraciones propias del mismo, ha sido necesario acudir al muestreo por conveniencia, que es un mecanismo de muestreo no probabilístico y no aleatorio aplicado para crear muestras según la facilidad de acceso, la disponibilidad de los entrevistados y las especificaciones propias del estudio. En esta medida, se ha escogido a tres profesionales del derecho cuya especialidad o dedicación radica en el campo contencioso tributario. (Hernandez, 2015)

### **3.7. Análisis de los resultados**

En virtud de la información recolectada a través de las entrevistas efectuadas a los profesionales del derecho, se puede argumentar que entre las principales deficiencias que presentan los Procesos Contenciosos Tributario los profesionales, mencionan el difícil acceso a la justicia, lo cual produce que los contribuyentes muchas veces no puedan acceder al sistema de justicia con libertad y seguridad para que puedan ser atendidos y para hacer valer sus derechos. De la misma forma, cabe señalar que muchas veces existe también la incompetencia por parte de los legisladores para resolver eficientemente cada uno de los reclamos que presentan los contribuyentes, de la misma forma, que se presenta lentitud en la

expedición de los fallos que genera la desconfianza en las partes que intervienen en el proceso.

Por su parte, es evidente que dentro del Proceso Contencioso Tributario existe también la falta de estabilidad en la normativa tributaria. Asimismo, los sistemas informáticos que proporciona el Consejo de la Judicatura son una causa también para que los procesos no se efectúen de manera libre. Por otro lado, existe la falta de especialización en cuanto a materia tributaria por parte de los contribuyentes y de los legisladores para actuar eficientemente en sus resoluciones.

Respecto a la práctica de la prueba en los Procesos de Contencioso Tributario es preciso señalar que el fin de la prueba es llevar al juzgador al esclarecimiento y convencimiento de los hechos ocurridos. Por su parte, se conoce que la estructura oral que se implementó en el país permitió que la prueba en materia tributaria recaiga sobre las explicaciones de los peritos, esto puede ocasionar inconvenientes debido a que los peritos contables muchas veces desconocen términos legales y su exposición de la prueba es muy importante dentro del proceso.

En lo que respecta a la existencia de vacíos normativos que impidan el correcto ejercicio de la Administración Tributaria cabe señalar que los profesionales concordaron mencionando que no existe ningún vacío de la norma que obstaculice el buen desempeño de esta administración debido a que la normativa se encuentra enfocada plenamente en proporcionar todas las ventajas a la administración tributaria. Por lo que, si existe algún tipo de vacío pues será por parte del contribuyente, el mismo que muchas veces no se encuentra al tanto de cada una de las normas establecidas en los diferentes campos del derecho.

Finalmente, respecto a la realidad jurídica actual de la carga de la prueba en materia tributaria cabe citar que los profesionales indicaron que en la actualidad esta cumple dos funciones básicas como son promover la práctica probatoria y guiar al legislador en su

resolución. Es preciso indicar que en materia tributaria la carga de la prueba recae sobre el contribuyente y sobre la exposición que hace el perito contable al respecto de las pruebas proporcionadas. Si bien, se hace referencia que los peritos contables no poseen especialización al momento de exponer su prueba ante un tribunal por lo que, en ocasiones son los abogados quienes deben darle alguna técnica para hablar en público, para que su ponencia sea clara y bien desarrollada y así de esta forma no afecte a ninguna de las partes que intervienen en el proceso sino que de su informa claro, preciso y conciso que sirva al juez para que pueda conocer la verdad y dicte una resolución en honor a la verdad.

## CAPÍTULO IV

### 4. LA PROPUESTA

#### 4.1. Tema

Análisis particular de los medios probatorios admisibles en los Procesos Contenciosos Tributarios

#### 4.2. Objeto

Detallar la admisibilidad de los medios de prueba en los Procesos Contenciosos Tributarios mediante el análisis de una sentencia y Derecho comparado.

#### 4.3. Generalidades

En apartados anteriores se ha hecho mención sobre los medios de pruebas admisibles en materia tributaria a excepción de las confesiones de funcionarios públicos, y de cierta manera restrictiva la prueba testimonial, cuando no exista otra forma de demostración. Así también, se admiten medios informáticos de prueba de conformidad con las leyes previstas para su regulación, y es que, evidentemente hay que considerar que la administración tributaria posee mayor posibilidad de demostración procesal en el contencioso tributario.

#### 4.4. Estudio de caso

Ha sido escogido el recurso de casación N° 193-2010 por la Sala de lo Contencioso Tributario, de la Corte Nacional de Justicia, donde la parte actora es la compañía Ecuatoriana de Motores Motorec Cía. Ltda., en adelante Motorec, en contra de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Centro I, en adelante SRI. De este proceso se desglosan los medios probatorios que habrían facilitado la determinación tributaria, al igual que sostiene la valoración crítica de la carga de la prueba, puntualizando las garantías del debido proceso que han sido afectadas en la vía administrativa y judicial.

##### 4.4.1. Medios de prueba

Varias de las pruebas que se presentaron adujeron a la determinación tributaria, mientras que otras fueron pruebas presentadas para efectos de impugnación dentro del juicio contencioso tributario. Por su parte, la accionante Motorec, presentó el reclamo administrativo signado con N° 118012007005844, resuelto mediante Resolución N° 118012007RREC006722, donde la entidad administrativa SRI resolvió aceptar de manera parcial las actas de determinación N° 182007010004; 182007010005; 182007010006 y 182007010007 por concepto de Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado por los ejercicios fiscales 2003 y 2004, y rectifica el contenido de las misma, en base a la verificación y constatación de las siguientes pruebas:

- a) La inspección contable, en el domicilio de la empresa Motorec, del ejercicio fiscal 2003 y 2004, sin indicar en la providencia de notificación a la contribuyente, qué documentos contables se han de revisar o inspeccionar, diligencia en la que se presenta un grupo de auditores del SRI, indicando arbitrariamente que la información que necesitaban reposaba en los sistemas informáticos de la empresa, para lo que no necesitaban de la presencia del contador. Procediendo sin autorización legal alguna a pasarse las claves de seguridad de los sistemas informáticos; a ser indagaciones a las personas que laboran en la compañía como si fueran agentes de Policía Judicial, incumpliendo con lo determinado en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que en lo principal establece que el proceso estará a cargo de la Unidad de Auditoria y de las Administraciones Tributarias, el requisito legal es que se comunique al contribuyente de manera efectiva sobre la información que está siendo analizada y en base a cual se establecerá el monto del tributo.
- b) Informe pericial, donde consta un detalle pormenorizado de la contabilidad, proporcionada por Motorec que detalla el mayor contable, asientos de diario,

comprobantes de egreso bancarios adjuntando facturas emitidas por proveedores, detalle de inventario final de vehículos, detalles de vehículos importados y comprados localmente, detalles de facturación emitida de vehículos en los años 2003 y 2004, roles mensuales de pago, planillas mensuales de aportes al IESS, convenio por reembolso de gastos de importación efectuados por Maquinarias y Vehículos S.A. por cuenta de Motorec y, además, un Adendum modificatorio; nótese que hasta aquí todos son instrumentos, es decir, pruebas documentales.

- c) Inspección o peritaje de las computadoras ubicadas en el Departamento de Contabilidad Ventas y Facturación y Repuestos de Motorec de la ciudad de Ambato.
- d) Archivo electrónico proporcionado por Motorec, a petición de la administración tributaria SRI, donde consta la base de datos y el detalle de los intereses ganados por las ventas a crédito diferidos del 2003 y 2004, identificando cliente por cliente, archivo usado para esclarecer las glosas.
- e) Cálculo imaginario correspondiente de al menos dos terceras partes del saldo inicial del ejercicio 2001.

En relación a lo expuesto, indiscutiblemente los medios de pruebas empleados, encaminaron a verificar y constatar el sistema contable de la parte actora, particularmente en estos términos: “verificar y constatar”, ya que no se refieren a un acto de percepción o apreciación, cuestiones que envuelven una acción de razonar entre el medio de prueba apreciable y el detalle que de éste se deriva, permitiendo a la autoridad administrativa alcanzar convicción en relación de lo que la prueba procura exponer. De igual forma, la administración no menciona nada sobre las presunciones de derecho que la contribuyente ha señalado en la demanda.

#### 4.4.2. Garantías del debido proceso

La administración tributaria sostuvo que salvaguardaron el cumplimiento de las garantías del debido proceso de ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones; presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes, presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra. Llama la atención que inmerso al estudio del presente caso alegaron que:

A criterio personal les daba el derecho de acudir donde el contribuyente y revisar sus cuentas sin necesidad de indicar qué documentación iba a ser revisada y que por simple lógica una revisión contable no puede ser ni de lejos específica ni taxativa [...] mal haría la administración tributaria en anunciar con la anticipación del caso el objetivo de sus controles, ya que no tendría objetivo alguno (Carnelutti, 2022).

En esta medida, aun cuando dichas funciones son bien conocidas, nunca está de más el pronunciamiento sobre el rol que desempeña la administración tributaria, misma que se encuentra destinada a velar por el fehaciente cumplimiento de los derechos de los contribuyentes consagrados en la Constitución. Y es por este motivo, que los señalamientos vertidos por la misma, contradice el texto normativo del artículo 10 del Código Tributario que prevé que “los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividad reglada”, significa que en todo momento, además de asegurar el cumplimiento de las garantías del debido proceso, debe limitarse a las disposiciones que regulan el procedimiento de determinación tributaria, puesto que no puede haber abuso por parte de la administración y emitir un acto fuera de la ley o la Constitución.

Sobre el ser escuchado en el momento oportuno, se cumple en ocasiones y en ocasiones no, por ejemplo, la administración tributaria al momento de realizar la inspección contable, inobservó la falta de presencia del contador, detalle que de manera verbal se le dio a

conocer. Sobre el ser tratado en igualdad de condiciones, tampoco ocurrió, pues al momento de notificar al contribuyente para dar a conocer la práctica de la diligencia de inspección contable, omitieron el deber de informar respecto de sobre qué documentos se realiza la inspección, como en otras notificaciones a otros contribuyentes en otros procedimientos si lo habían hecho. Así como cuando el contribuyente requirió por escrito que se le proporcione una copia del archivo electrónico entregado por la propia empresa contribuyente, donde consta la base de datos y el detalle de los intereses ganados por las ventas a crédito diferidos del 2003 y 2004, identificando cliente por cliente, archivo usado para esclarecer las glosas, en el que basó la administración su determinación tributaria, abriendo el término probatorio sin contestar la petición requerida, e inobservando el derecho de petición y transgredió las garantías del debido proceso, en el presente caso del debido proceso de determinación tributaria. (Carvalho, 2019)

Llama la atención que, estando obligada la administración tributaria a velar por el cumplimiento de las leyes y garantías constitucionales, ella misma se cuestione, “qué es el debido proceso” y ella misma se responda “que es un cuestionamiento válido ya que no existe ley o constitución que lo defina de modo perfecto, apenas si reúne la constitución de unas cuantas ideas, algunas vagas y otras ciertas sobre lo que se debería entender por debido proceso” lo que me lleva a concluir, que a modo de justificación la administración pretende eludir su responsabilidad a sabiendas de que el artículo 13 del Código Civil expresa que “la ley obliga a todos los habitantes de la República, con inclusión de los extranjeros; y su ignorancia no excusa a persona alguna” y que la propia administración, desconoce la norma constitucional que garantiza el debido proceso, poniendo en riesgo las garantías del contribuyente y la seguridad jurídica a todo nivel.

#### **4.4.3. Criterios jurídicos sobre la carga de la prueba y la valoración de la prueba en el Tribunal Distrital de lo Fiscal.**

Los jueces consideraron aclarar que “el procedimiento administrativo no es un litigio entre el contribuyente y el fisco, el contribuyente no es un adversario de la administración tributaria, por lo tanto, se le debe otorgar todos los derechos y garantías establecidas en la Constitución y en la ley por lo tanto no se le debe tratar como sospechoso”. Pues en este caso es así como se ha procedido con respecto al contribuyente.

A pretexto de lo expuesto la empresa reclamante consideró “que las actas de determinación no se encuentran motivadas ni se encuentran acompañadas de los verdaderos documentos de sustento que las respalden, así como no se consignan los resultados de cómo realizaron el cálculo de las glosas” motivo por el cual presenta demanda de impugnación, en contra de la Resolución N° 118012007RREC006722.

Tratándose de un acto impugnado “corresponde a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía”. Sin embargo, la administración tributaria no ha justificado ni probado sus asertos expresados en el escrito de contestación a la demanda, pues ha adjuntado copias simples que dice reposan en los archivos de la institución. Mientras que el actor justificó cada una de las afirmaciones que ha realizado en la demanda, desvirtuando una a una las actas de determinación, con documentos debidamente actuados e incorporados al proceso, tanto en sede administrativa como en sede contenciosa.

Sobre la valoración de las pruebas, los jueces, revisaron una a una las arriba mencionadas subsumiendo las mismas al cumplimiento de normas constitucionales y tributarias; los documentos que no tuvieron firma de responsabilidad no fueron tomados en cuenta, más de las que habían incurrido en alguna violación procedimental fueron identificadas como tal, realizando un enlace coherente entre las afirmaciones presentadas en la

demanda y en la contestación, como de la información que se desprende de los documentos, guardando coherencia y realizando observaciones de cómo se debe proceder respecto de la recepción de documentos señalando que de cualquiera de las formas en que se haya obtenido la información es necesario que el funcionario de la administración elabore un acta en la que se deje constancia de la información recibida.

La prueba que fue analizada a detalle y la que sirve para influir en el fallo del juez, es la inspección contable, observada más que por su contenido, por la forma en que se llevó a cabo, observando que el SRI acude donde el contribuyente por simple lógica sin atender a lo previsto en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, para el procedimiento de determinación, y sin previo aviso de los documentos que se van a revisar, aduciendo que no es necesaria la presencia del contador, cuando a solicitud de auditoría se debía contar con la presencia del mismo, el que por asuntos de salud no se encontraba. Por tal motivo, el gerente de la empresa requirió una prórroga para efectuar la diligencia; llegado el día, el jefe de auditoría mencionó que parte de la información a ser requerida por la administración reposa en sus sistemas informáticos, por lo cual en ese momento no amerita la presencia del contador.

Más complementando el actuar de la administración existen declaraciones juramentadas de trabajadores -declaraciones que no son parte del proceso de fiscalización- que presenciaron la diligencia, donde consta que el equipo de auditores del SRI con actitud amenazante procedió a entrar entre otras cosas a “manipular la computadora de la empresa ingresando al sistema contable (TMAX) rompiendo todo tipo de seguridad del mismo, creando una carpeta en el disco duro para luego grabar la información en su memory flash”, llevándose la información de manera arbitraria, produciéndose en este momento una violación al debido proceso, que luego fue objeto de queja ante la Unidad de Promoción y Protección de

los derechos del contribuyente, adscrita a la Unidad del SRI. Esta situación sería resuelta positivamente y reemplazando al jefe del equipo de auditores.

Existiendo de por medio un acta de suspensión de diligencia de inspección contable de la que se desprende que se suspende la diligencia porque no se ha entregado la totalidad de la información solicitada y por no contar con la presencia del contador general que es la persona encargada de entregar la información, motivo suficiente para que los jueces del tribunal deduzcan que sí era necesaria la presencia del contador para la realización del proceso determinativo tributario, que anteriormente fue desconocido. Dentro de este contexto, se emitieron las actas de determinación número: N° 182007010004; 182007010005; 182007010006 y 182007010007 por concepto de Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado por los ejercicios fiscales 2003 y 2004. En suma, se realizaron dos inspecciones contables, en una de ellas se violentó el proceso de determinación previsto en el Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

La conclusión a la que llegó la sentencia emitida por los jueces del Tribunal DF-1, es que la autoridad tributaria demandada “violó las garantías del debido proceso situándole al contribuyente [...] en una situación de inseguridad al haber inobservado e inaplicado las normas constitucionales y legales en el proceso de determinación, con prescindencia de procedimiento y de formalidades que la ley prescribe, omisión que ha influido en la decisión del reclamo”, siendo indispensable invocar el numeral 2 del artículo 139 del Código Tributario, sobre la invalidez de los actos administrativos, que dice: los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidara de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos, cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe siempre que se haya obstado el derecho a la defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.

#### **4.4.4. Criterios jurídicos sobre la carga de la prueba y la valoración de la prueba en el Contencioso Tributario.**

El procurador tributario del SRI interpuso recurso de casación, contra la sentencia emitida por el Tribunal Distrital N° 1-Quinta Sala, fundamentando su recurso en la causal tercera de la Ley de Casación, manifestó que al expedirse la sentencia impugnada se han infringido los artículos 258 carga de la prueba, 259 presunción de validez, 260 pruebas admisibles, 270 valoración de la prueba y 273 sentencia, del Código Tributario, manifestando que el Tribunal Distrital - Quinta Sala, otorgó valor de prueba plena a las siete declaraciones de los empleados de Motorec, así como al informe de manipulación de computadoras, afirmando que, entre otras inobservancias en la que incurrió el Tribunal, jamás efectuó una adecuada valoración de las pruebas, no para esclarecer la existencia del hecho generador, la base imponible o a cuantía del tributo, sino para observar si el procedimiento de determinación se desarrolló conforme a la ley y a la Constitución, o incurrió en alguna inobservancia. Refiriéndose el procurador tributario, que la valoración que se ha dado a las pruebas es plena, además que las pruebas y documentos permiten verificar la existencia de diferencias a favor del Fisco en la contabilidad de la empresa, lo que no se ha observado.

Por su parte, el representante de la empresa sostuvo que el juzgador debió valorar las pruebas en su conjunto y no únicamente las que la administración tributaria pretende, evidenciándose que, por un lado, la administración tributaria defiende la aplicación de la valoración de la prueba conforme al valor de prueba plena y semiplena; mientras que, por otro lado, se defiende el criterio de la valoración en conjunto, a lo que los Magistrados de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en ejercicio de su competencia, manifestaron que la administración tributaria no especifica qué norma fue desoída, y cómo esa omisión produjo una equivocada aplicación de una norma de derecho.

Vale señalar que los Magistrados se limitaron a afirmar si la norma fue aplicada o no, añadiendo la palabra debidamente sin desarrollar, por ejemplo, qué entienden por más amplio criterio de equidad, si las normas no explican en qué consiste, relacionando tal concepto con la apreciación de la prueba, cuando está previsto en la valoración de la misma. Al no existir una tabla de valores fijos para cada una de las pruebas presentadas dentro de los procesos o procedimientos que den cuenta con exactitud del valor que tienen, queda atender tal valoración al más amplio criterio judicial, o por otro lado a la valoración conjunta conforme a las reglas de la sana crítica.

Es importante el hecho de que se debe mencionar con claridad el sistema a aplicar, pues dentro de la valoración de la prueba se hace uso de una mezcla de criterios que dejan a la interpretación de quien lee si el trabajo valorativo responde a un sistema o a otro.

Para finalizar, del estudio del caso, se observa que las autoridades judiciales no realizaron el “desarme de la norma”, que consiste en dar cuenta palabra a palabra del contenido legal, jurídico y coherente de la misma en relación al caso concreto y el momento procesal o procedimental por el que determinado medio de prueba atraviesa, pues la falta de precisión en el uso del sistema requiere de su puntualidad, debido a que solo así se consideraría que se ha realizado una verdadera valoración de la misma, independientemente del sistema que aplique al caso concreto.

Al momento de valorar las pruebas, se limitaron a repetir el contenido del artículo tributario sobre la carga y valoración de la prueba, únicamente identificado si se ha cumplido o no, más sin mencionar cómo se ha cumplido o cuál es el criterio que la autoridad tiene, para lo que podrían hacer uso de la doctrina, menos aún cómo es que se llega a aplicar el sistema de la sana crítica, ya por vía de interpretación de la norma de valoración de la prueba del Código Tributario, ya por vía de supletoriedad de la materia.

## CONCLUSIONES

Sobre el tema abordado se obtienen las siguientes conclusiones:

En esta medida se logró determinar las obligaciones que tienen cada una de las partes en un juicio contencioso tributario, para probar lo que afirman, al igual que la actuación del sistema judicial frente a las pruebas de las partes procesales y el control de legalidad de los actos. Sin duda, la prueba, su aplicación, práctica y valoración son el eje transversal del proceso contencioso-tributario, lo que implica su subordinación a los derechos constitucionales y legales, tanto procesales como tributarios. Así mismo, de los derechos constitucionales deben ser acogidos y ejercidos obligatoriamente por todos los que intervienen en el proceso contencioso-tributario, aún más la Administración Tributaria, y todos los órganos de la administración de justicia que tengan participación en la contienda tributaria.

De la misma forma, se pudo establecer cuáles fueron los hechos sujetos a probanza y cuáles son los medios de pruebas adoptados en el proceso contencioso como es el caso de la prueba documental, prueba pericial y prueba testimonial, donde esta última es considerada bajo condiciones en las cuales necesariamente se requiera su admisibilidad cuando sea sumamente relevante.

De otro modo, a través de los métodos aplicados en este estudio como las entrevistas, se pudo detallar la realidad jurídica actual respecto a la carga de prueba en materia tributaria y la actuación del sistema judicial para resolver los conflictos ocasionados por vacíos normativos. Esto sumado también mediante la sentencia estudiada de un caso en el cual la inobservancia y falta de valoración tanto al texto normativo como a la prueba permite evidenciar la arbitraria actuación de las autoridades tributarias.

En muchos de los casos, las desavenencias se dan debido a la falta de fundamentos jurídicos de los informes técnicos en relación con la valoración de las pruebas, y por tanto carecen de motivación, dando paso a indeterminables contiendas con los contribuyentes,

debido a la falta de precisión, a la vez que crea desconfianza en la legitimidad de sus resultados.

Así también, se hace énfasis en las acciones u omisiones por parte de la Autoridad Tributaria, que desvirtúan el correcto proceder del proceso, ya que caen en el error de alegar presunciones sin ni siquiera probar el hecho base, entendiéndose este último como todas aquellas circunstancias ciertas que llevan a la Administración Tributaria a escatimar la activación de tal presunción. Por tanto, al hacer la referencia a *ciertas*, indiscutiblemente implica la obligatoriedad de la Autoridad Tributaria de probar la mayor cantidad de indicios que la condujeron a establecer tal o cual presunción.

Con todo lo expuesto, es factible entender que existe una comparación entre la presunción de inocencia y las presunciones en materia tributaria, pese a que gran parte de los autores no reconocen o identifican símil alguno. Sin embargo, demostrar dichas características permite tener una mejor apreciación de las presunciones legales del derecho tributario, siendo que, en ambos casos, se desenvuelven en el derecho público; en las dos materias, una de las partes es el Estado, actuando en razón de sus potestades propias de imperio; el hecho que parte del proceso sea el Estado origina un margen de superioridad en comparación con el contribuyente; así también, en la esfera probatoria siempre el órgano estatal tiene una mayor accesibilidad sobre los medios probatorios, lo que permite que se puedan demostrar de modo más efectivo y diligente sus afirmaciones dentro de la causa.

En este sentido, se entiende que la presunción de inocencia es empleada en el derecho penal en protección a la parte más débil, impidiendo que el acusado enfrente una excesiva carga de la prueba dentro del proceso que afecte sus derechos fundamentales. Bajo esta perspectiva, si se enfatiza que en ambas materias, el Estado constituye una de las partes del proceso, gozando de potestad imperial ¿por qué en materia tributaria el órgano de estatal puede acogerse a una presunción legal, por la que se considera causado el hecho generador,

sin haber existido la labor probatoria respectiva? Sin duda, tales facultades ponen en desventaja al contribuyente, ya que se ve en la necesidad de probar que no es una parte relacionada, que no es el titular de un título de crédito o que no le pagaron por una exportación realizada. Todo esto, solo puede apreciarse como que la figura de presunciones legales en materia tributaria, si bien admiten prueba en contrario, útilmente va destinada a favorecer al Estado, para hacer más eficaz su gestión impositiva, ignorando que deben respetarse los derechos del contribuyente, como el de igualdad de armas.

En definitiva, se puede resaltar que, al ser la administración quien requiere, recibe e incorpora las pruebas al procedimiento, la que constata y verifica el contenido de las mismas, y a razón de ellas resuelva; y, a la vez, es parte dentro del mismo procedimiento, este actuar constituye la excepción a la regla de que no se puede ser juez y parte. Entonces, cómo podría cumplirse el principio de imparcialidad y llegar a esclarecer la verdad de los hechos, si la administración tributaria actúa en función de una doble personalidad, ya como parte procedimental, ya como autoridad administrativa facultada para resolver.

## RECOMENDACIONES

Es preciso citar que sobre el tema abordado se han desprendido las siguientes recomendaciones:

Es de suma importancia que todos los funcionarios que integran la administración tributaria tengan vasto conocimiento sobre la gestión administrativa tributaria, que, como es bien sabido, constituye actividad reglada; y con más énfasis en la regulación que la misma ostenta en relevancia con las garantías y derechos constitucionales, a fin de que no se perpetúen inobservancias al debido proceso como se evidenció en el estudio del caso referido.

Se sugiere que los operadores o técnicos muestren un criterio más sólido y detallado sobre los informes y resultados que destilen de la valoración de las pruebas, que incluyan no solo lo favorable a la Administración Tributaria, sino también lo favorable al contribuyente, como es su deber sustancial, conforme a lo previsto en el artículo 103 del Código Tributario, en concordancia con el recientemente incorporado artículo 30.4 *ibídem*; debido a que en algunos de los casos, dichos informes no revisten de fundamentos jurídicos y, por tanto, su resultado o decisión no es motivada y termina dando lugar a indeterminables contiendas con los contribuyentes, debido a la falta de precisión. (Asamblea Nacional, 2019)

## BIBLIOGRAFÍA

Amatucci, A. (2020). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá-Colombia: Editorial Temis.

Asamblea Nacional. (2019). *Código de Comercio*. Quito-Ecuador: Registro Oficial  
Suplemento 497 de 29-may.-2019.

Asamblea Nacional del Ecuador. (2015). *Código Orgánico General de Procesos*. Quito:  
Registro Oficial Suplemento 506 de 22-may.-2015.

Carnelutti, F. (2022). *Las Pruebas en: Cómo se hace un proceso*. Bogotá: Editorial Temis.

Carvalho, P. (2019). *Curso de direito tributário*. (16ª edición ed.). Sao Paulo: Editorial  
Saravia,.

Caso CABLEC, Gaceta Judicial 10 (Corte Nacional de Justicia 16 de diciembre de 2010).  
Obtenido de <https://es.scribd.com/document/109008778/Gaceta-10-ok>

Chávez, K. (2020). *Retos de la justicia digital en la admisión y práctica de la prueba en  
Ecuador: principio de inmediación*. Quito: Universidad San Francisco de Quito.

Congreso Nacional del Ecuador. (2005). *Código Tributario*. (R. O.-j.-2. 23-oct.-2018, Ed.)  
Quito: Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005.

Constitución de la República del Ecuador. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*.  
Obtenido de [https://www.oas.org/juridico/mla/sp/ecu/sp\\_ecu-int-text-const.pdf](https://www.oas.org/juridico/mla/sp/ecu/sp_ecu-int-text-const.pdf)

Echandía, H. (1997). *Teoría General del Proceso*. (Segunda Edición ed.). Buenos Aires:  
Editorial Universidad.

Ferreiro, X. (2021). *Apuntes de Derecho Procesal*. Madrid-España: : Editorial La Ley.  
Obtenido de: [http://www.iberlibro.com/Victima-Proceso-PenalXulio-Ferreiro-  
Baamonde/5989565000/bd](http://www.iberlibro.com/Victima-Proceso-PenalXulio-Ferreiro-Baamonde/5989565000/bd).

- Guerrero, M. (2019). *Derecho Procesal Civil*. Quito: Editorial Depalma.
- Hernandez, R. (2015). *Metodología de la Investigación*. Obtenido de <https://www.uca.ac.cr/wp-content/uploads/2017/10/Investigacion.pdf>
- Leibar, I. (2013). *Esparza El Principio del Debido Proceso*. Barcelona.: José María Bosch Editor S.A.
- Lessona, C. (2020). *Teoría de las pruebas en Derecho Civil*. México,,: Editorial Jurídica Universitaria S. A.
- Lewin, A. (2014). *Principio de Legalidad en: Principios Constitucionales del Derecho Tributario Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional*. Bogotá.: Editorial Nomos S.A.
- Llaguno, A. (2014). *Análisis Jurídico Crítico al Procedimiento Contencioso Tributario establecido en el COGEP*. Ecuador: CEYON S.A.
- Massone, P. (2021). *Tribunales y Procedimiento Tributarios*. ( 2ª Edición ed.). Santiago: Editorial Legal Publishing Chile.
- Mendoza, E., Cano, S., & Robles, A. (2019). *Apreciación de la prueba en Materia Tributaria*. Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.
- Micheli, A. (1961). *La carga de la prueba*. Buenos Aires: Temis.
- Micheli, G. (2018). *La carga de la prueba*. Buenos Aires:: Editorial EJEA.
- Parejo, P. (2019). *Aproximación de la Prueba en el Procedimiento de Gestión Tributaria” en: El Tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI. Tomo II*. Madrid: Editorial Marcial Pons.

- Queralt, J., Ollero, C., & Tejerizo, L. (2018). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Tecnos.
- Roland, A. (2019). *Teoría general de la prueba, la carga probatoria*. Bogota: Universidad Javeriana.
- Santos, A. (2015). *Tributación y Contabilidad: Una Perspectiva Histórica y Derecho Comparado*. Granada: Editorial Ruiz de Aloza Editores,.
- Serrano, F. (2016). *El Estado Actual de los Derechos y de las Garantías de Los Contribuyentes en las Haciendas Locales, Colección Defensor del Contribuyente*. Madrid: Tomson Civitas.
- Taruffo, M. (2019). *La Prueba de los Hechos* ( 2ª edición ed.). Madrid: Editorial Trotta, traducción de Jordi Ferrer Beltrán.
- Treves, G. (1936). *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*. Italia: Padova.
- Treves, H. (2021). *Las pruebas en el proceso tributario*. Bogotá: Editorial Temis.
- Villegas, H. (2019). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (3ra. Edición, pg. Tomo I ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Walter, G. (2019). *Libre apreciación de la prueba*. Bogotá: Editorial Temis.

## ANEXOS

### Anexo 1. Entrevista No.1

**Nombre:** Dr. Emilio Aguayo Vera

**Edad:** 38 años

**Sexo:** masculino

**Estado Civil:** casado

PREGUNTA	RESPUESTA
<p><b>1.- ¿Cuáles cree Ud. que han sido las principales deficiencias que presentan los Procesos Contenciosos Tributarios?</b></p>	<p>Existen diversas deficiencias que afectan el buen desempeño del Proceso Contencioso Tributario en la actualidad entre las cuáles se puede mencionar el acceso a la justicia, esta barrera impide que los reclamantes puedan acceder al órgano jurisdiccional con su reclamo con toda libertad y seguridad para ser atendidos y hacer valer sus derechos. De igual forma cabe citar que el órgano jurisdiccional es incapaz de conocer y resolver cada una de las acciones que se plantean por los contribuyentes, además de ser evidente la lentitud en la expedición de los fallos, lo cual origina el mayor factor de inseguridad para las partes procesales.</p>
<p><b>2.- ¿Qué criterio tiene Ud. Acerca de la práctica de la prueba en los Procesos de Contencioso Tributario?</b></p>	<p>Si bien, se conoce que la finalidad de la prueba es llevar al juzgador al convencimiento de los hechos y circunstancias. Es decir esta tiene la facultad de llevar al juez hacia la verdad procesal. En efecto, esta es un instrumento estratégico en manos de los legisladores y sirven para inducir las</p>

	conductas procesales y extraprocesales que se desean y se emplean para combatir el fraude y el abuso fiscal.
<b>3.- ¿Considera Ud. que existen vacíos normativos que obstaculicen el correcto ejercicio de la Administración Tributaria?</b>	De manera personal, considero que en lo que respecta a la normativa tributaria no existe ningún tipo de inconvenientes que impidan el buen desempeño de la Administración Tributaria.
<b>4.- ¿Podría mencionar desde su punto de vista cuál es la realidad jurídica actual respecto a la carga de la prueba en materia tributaria?</b>	En efecto, actualmente la carga de la prueba en materia tributaria se encuentra a cargo de las partes y está dirigida por el Juez, dicha carga puede ser que repose en una de las partes mucho más que en la otra, pero no exonera al juez en el requerimiento de indagar respecto a la corrección de la conducta estatal que se encuentra sometida a su conocimiento. Si bien, la carga probatoria dinámica, asevera que toda carga jurídica es procedente del principio de responsabilidad del individuo quién acciona en virtud de su interés propio.

Fuente: Entrevista dirigida a Profesionales de Derecho de la ciudad de Guayaquil.

Elaboración: Autor.

## Anexo 2. Entrevista No.2

Nombre: Dr. Leónidas Rubén Prieto Cabrera

Edad:

Sexo:

Estado Civil:

PREGUNTA	RESPUESTA
1.- <b>¿Cuáles cree Ud. que han sido las principales deficiencias que presentan los Procesos Contenciosos Tributarios?</b>	La falta de estabilidad en la normativa tributaria. Los sistemas informáticos proporcionados por el Consejo de la Judicatura también son causal para que los procesos no se realicen de forma expedita.
2.- <b>¿Qué criterio tiene Ud. Acerca de la práctica de la prueba en los Procesos de Contencioso Tributario?</b>	La estructura oral implementada en el país ha permitido que la prueba en materia tributaria recaiga sobre la explicación que de él Perito a las mismas. Esto puede ser perjudicial si el Perito no es una persona que pueda expresarse bien, ya que son Peritos contables, financieros los que desarrollan la prueba, pero su exposición es la más importante y podrían existir falencias que perjudiquen al proceso ya que es sumamente técnico.
3.- <b>¿Considera Ud. que existen vacíos normativos que obstaculicen el correcto ejercicio de la Administración Tributaria?</b>	No, para mí la normativa tributaria está enfocada a proporcionar todas las ventajas a la Administración Tributaria. Si existiese algún obstáculo debe ser por tema de personal, pero no desde el punto de vista normativo.
4.- <b>¿Podría mencionar desde su punto de vista cuál es la realidad jurídica actual respecto a la carga de la prueba en materia tributaria?</b>	Como lo mencioné anteriormente, la carga de la prueba en materia tributaria recae sobre el contribuyente, y sobre la exposición que pueda hacer el perito

	<p>contable sobre las pruebas proporcionadas. En caso de impugnaciones en derecho, ahí no existe ningún tipo de problema, pero en caso de defensas planteadas en temas financieros, pienso que la intervención del perito en la explicación de la prueba se ha vuelto tan trascendental que a los Abogados les toca en algunos casos, hasta darles técnicas para hablar en público, a efectos de que su ponencia sea clara, concreta y bien desarrollada.</p>
--	---

Fuente: Entrevista dirigida a Profesionales de Derecho de la ciudad de Guayaquil.

Elaboración: Autor.

**Anexo 3. Entrevista No.3****Nombre:** Elena Lee**Edad:** 36 años**Sexo:** femenino**Estado Civil:** soltera

<b>PREGUNTA</b>	<b>RESPUESTA</b>
<b>1.- ¿Cuáles cree Ud. que han sido las principales deficiencias que presentan los Procesos Contenciosos Tributarios?</b>	Respecto a las deficiencias que se desprenden de los Procesos Contenciosos Tributarios cabe citar la falta de especialización en materia tributaria lo cual origina que los contribuyentes y muchos legisladores no puedan actuar eficientemente y resolver las diferencias que existen entre la administración tributaria y los particulares. De igual forma que los constantes cambios de la normativa tributaria muchas veces originan que los procedimientos no se manejen de manera propicia a los fines que se persiguen.
<b>2.- ¿Qué criterio tiene Ud. Acerca de la práctica de la prueba en los Procesos de Contencioso Tributario?</b>	Considero que la práctica de la prueba dentro del Proceso Contencioso Tributario es muy importante y lo que busca es probar cualquier actividad de materia tributaria con el fin de que los juzgadores puedan llegar a la verdad procesal respecto a cualquier trámite en dicha materia.
<b>3.- ¿Considera Ud. que existen vacíos normativos que obstaculicen el correcto ejercicio de la Administración Tributaria?</b>	Considero que la normativa tributaria es clara y no creo que obstaculice en ningún sentido el correcto ejercicio de la Administración Tributaria. No obstante si

	<p>existen vacíos pues ya sería de manera individual por parte de los contribuyentes.</p>
<p><b>4.- ¿Podría mencionar desde su punto de vista cuál es la realidad jurídica actual respecto a la carga de la prueba en materia tributaria?</b></p>	<p>Es preciso mencionar en este caso que la carga de la prueba cumple dos funciones específicas, la primera se basa en estimular la práctica probatoria de las partes, y la otra consiste en guiar al tribunal en su resolución cuando encuentre algún hecho desconocido.</p> <p>De acuerdo a lo que señala el Código Tributario es responsabilidad específica del actor del caso probar cada uno de los hechos que se hubiesen afirmado en la demanda. Además de facilitar al tribunal todas las pruebas para un mejor esclarecimiento de la verdad de los hechos.</p> <p>Ahora bien, en la actualidad en lo que respecta a la carga de la prueba el perito contable cumple una función trascendental ya que es él quién debe exponer cada una de las pruebas proporcionadas sobre el litigio legal.</p>

Fuente: Entrevista dirigida a Profesionales de Derecho de la ciudad de Guayaquil.

Elaboración: Autor.

## DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

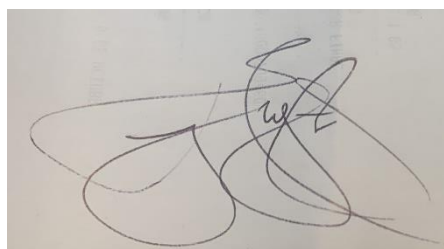
Yo, Diego Alfonso Cabezas-Klaere, con C.C. 0908727068 autor del trabajo de titulación: *La carga de la prueba en el proceso Contencioso Tributario en el Ecuador*, previo a la obtención del grado de **MAGÍSTER EN DERECHO MENCIÓN DERECHO PROCESAL** en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de graduación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 15 de abril del 2026

f.



---

Diego Alfonso Cabezas-Klaere

C.C. 0908727068

## REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

### FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE GRADUACIÓN

<b>TÍTULO Y SUBTÍTULO:</b>	La carga de la prueba en el proceso Contencioso Tributario en el Ecuador		
<b>AUTOR(ES)</b> (apellidos/nombres):	Diego Alfonso Cabezas-Klaere		
<b>REVISOR(ES)/TUTOR(ES)</b> (apellidos/nombres):	Ab. Carmen Amalia Simone Lasso		
<b>INSTITUCIÓN:</b>	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
<b>UNIDAD/FACULTAD:</b>	SubSistema de Posgrado		
<b>MAESTRÍA/ESPECIALIDAD:</b>	Maestría en Derecho Mención Derecho Procesal		
<b>GRADO OBTENIDO:</b>	Magíster en Derecho Mención Derecho Procesal		
<b>FECHA DE PUBLICACIÓN:</b>	15 de abril del 2026	<b>No. DE PÁGINAS:</b>	79
<b>ÁREAS TEMÁTICAS:</b>	Derecho Procesal		
<b>PALABRAS CLAVES/KEYWORDS:</b>	Carga de la Prueba, Contencioso Tributario, Contribuyente, Proceso		
<b>RESUMEN/ABSTRACT</b>			
<p>La investigación en desarrollo tiene como objetivo general determinar las obligaciones que tienen cada una de las partes en un juicio contencioso tributario, para probar lo que afirman, al igual que la actuación del sistema judicial frente a las pruebas de las partes procesales y el control de legalidad de los actos. Para ello, se ha fijado como objeto de estudio la carga de la prueba, cuyo campo de estudio se asienta en el Derecho tributario. De esta forma, con la aplicación de métodos teóricos y empíricos se ha podido disponer de documentación e información elemental para la elaboración de un contenido enriquecedor resultante de la doctrina, jurisprudencia, ley y las propias técnicas empleadas en el área de investigación científica. Del mismo modo, se ha realizado la respectiva encuesta y entrevista a diferentes expertos en la materia, obteniendo resultados que favorecen a las premisas determinadas en este estudio, como si las pruebas no son decretadas, recaudadas y configuradas con sujeción a las normas legales, carecen de eficiencia probatoria frente a la demostración de los hechos objeto de comprobación. En definitiva, cada uno de los aciertos presentados en este estudio, evidencia la necesidad de crear un escenario de íntima observancia a la normativa respecto a la carga de la prueba y los procedimientos para su implicación y posterior materialización de efectos jurídicos.</p>			
<b>ADJUNTO PDF:</b>	<input checked="" type="checkbox"/> Si	<input type="checkbox"/> NO	
<b>CONTACTO AUTOR/ES:</b>	<b>CON</b>	<b>Teléfono:</b> 0939940875	<b>E-mail:</b> <a href="mailto:diego_cabezasklaere@hotmail.com">diego_cabezasklaere@hotmail.com</a>
<b>CONTACTO INSTITUCIÓN:</b>	<b>CON LA</b>	<b>Nombre:</b> Andrés Obando Ochoa	
		<b>Teléfono:</b> +593-992854967	
		<b>E-mail:</b> <a href="mailto:ing.obandoo@hotmail.com">ing.obandoo@hotmail.com</a>	

### SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA

<b>Nº. DE REGISTRO (en base a datos):</b>	
<b>Nº. DE CLASIFICACIÓN:</b>	
<b>DIRECCIÓN URL (tesis en la web):</b>	